

Custos de Capacidade, Disponibilidade e Prontidão

Nourival De Souza Resende Filho

José Eustáquio Giovannini

Resumo:

O objetivo do presente trabalho é demonstrar as variações existentes entre alguns tipos de custos em determinadas atividades sem, todavia, perder a qualidade na prestação do referido serviço. A partir de um histórico sobre as várias formas de apuração de custo, da importância da contabilidade de custos para o processo de gestão à busca da Excelência Empresarial e da preocupação sobre a qualidade dos serviços prestados, pode-se identificar as preocupações existentes sobre o assunto. Naturalmente que, qualquer medida que vise a redução dos custos deve ser precedida de um estudo que permita a maximização dos recursos sem prejudicar a qualidade da prestação dos serviços. Por fim, percebe-se que à medida que minimiza o intervalo entre a capacidade instalada e a disponibilidade dos recursos objeto da atividade empresarial, reduz-se o desperdício aumentando, em consequência, o lucro da atividade.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e Sistemas de Informação*

Custos de Capacidade, Disponibilidade e Prontidão

Autores:

**Nourival de Souza Resende Filho
Conselho Regional de Contabilidade**

José Eustáquio Giovannini

1 – Resumo

O objetivo do presente trabalho é demonstrar as variações existentes entre alguns tipos de custos em determinadas atividades sem, todavia, perder a qualidade na prestação do referido serviço. A partir de um histórico sobre as várias formas de apuração de custo, da importância da contabilidade de custos para o processo de gestão à busca da Excelência Empresarial e da preocupação sobre a qualidade dos serviços prestados, pode-se identificar as preocupações existentes sobre o assunto. Naturalmente que, qualquer medida que vise a redução dos custos deve ser precedida de um estudo que permita a maximização dos recursos sem prejudicar a qualidade da prestação dos serviços. Por fim, percebe-se que à medida que minimiza o intervalo entre a capacidade instalada e a disponibilidade dos recursos objeto da atividade empresarial, reduz-se o desperdício aumentando, em consequência, o lucro da atividade.

Custos de Capacidade, Disponibilidade e Prontidão

1 – Histórico

O propósito da contabilidade é fornecer informação financeira relacionada a uma entidade econômica estando, pois, empenhada, na mensuração, registro e na elaboração de relatórios de informações financeiras a vários grupos de usuários.

A informação financeira é exigida pelas administrações a fim de planejarem e controlarem as atividades de um negócio. Como tem crescido as necessidades dos usuários, assim cresceram também os conceitos de contabilidade para satisfazer as necessidades de uma sociedade em mutação.

A contabilidade é necessária em qualquer segmento de nossa economia e está ficando ainda mais importante à medida que os recursos tecnológicos das empresas tornam-se mais sofisticados.

As pessoas físicas, os hospitais, as escolas, as igrejas, as agências governamentais, assim como todos os que estão no comércio, na indústria, devem contabilizar toda a receita obtida e toda despesa realizada, de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade.

Segundo CASHIN (1982:3), em sua obra Curso de Contabilidade de Custos, há cerca de trezentos anos, um mercador londrino teria feito a seguinte observação:

“É tão impossível a um mercador ser próspero no comércio sem um conhecimento de contabilidade quanto a um marinheiro navegar para todas as partes do globo sem um conhecimento de navegação”

A mesma observação poderia ser feita com relação à contabilidade de custos.

As inúmeras dificuldades de ordem econômico-financeira decorrentes de uma conjuntura extremamente complexa contribui, sobremaneira, para tornar o custo um tema essencial no gerenciamento das organizações, quer sejam privadas ou mesmo as empresas públicas, sejam elas de fins lucrativos ou mesmo filantrópicos. Conhecer como os custos variam, pela identificação dos respectivos direcionadores, e separar custos fixos e variáveis costuma ser fundamental para a tomada de boas decisões administrativas. Muitas funções gerenciais, como planejamento e controle, dependem do conhecimento de como os custos se comportarão.

Essa preocupação está diretamente associada à própria sobrevivência do dia-a-dia e à sua continuidade normal, como um organismo que pretende crescer, consolidar-se, cumprir seus objetivos estatutários, remunerar suficientemente o capital investido e, enfim, atender às finalidades sociais para as quais, em última instância, foi constituído como organização.

O campo da contabilidade pode ser dividido em contabilidade financeira e contabilidade de custos ou contabilidade gerencial. A contabilidade financeira está empenhada em fornecer informações financeiras para o uso externo pelos investidores, credores, analistas financeiros, órgãos governamentais e outros grupos interessados.

A contabilidade de custos ou contabilidade gerencial está principalmente preocupada com a acumulação e análise da informação sobre o custo para uso interno dos administradores com fins de planejamento, controle e tomada de decisões. As decisões na área de controladoria, como a interpretação de algumas variações, dependem substancialmente do conhecimento do comportamento do custo. É necessário que os usuários das informações as recebam de forma que não ocorra nenhuma dúvida quanto à sua correta interpretação. O conhecimento preciso do fato é de fundamental importância no direcionamento das ações.

Toda informação financeira para uso externo deve estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para fins internos, entretanto, o valor corrente de mercado, ou de reposição, pode ser mais útil do que o custo histórico. A contabilidade de custos é também mais flexível com relação à base de mensuração quando usada para operações internas. A base de mensuração das operações pode ser estabelecida em valores, horas (máquina, mão de obra) ou por unidades produzidas.

Para tanto, analisa-se o desempenho de todas as unidades fabris, procurando-se concentrar nas mais eficientes a produção que deverá atender à demanda em nível global. O mercado é cada vez mais competitivo, exigindo dos administradores um conhecimento mais aprofundado das funções dos custos, uma busca constante da eficiência do setor produtivo. É de fundamental importância que seja eliminado o desperdício.

A globalização é a maneira que as multinacionais têm encontrado para enfrentar a concorrência de pequenas empresas, porém com alto padrão de eficiência. Nesse processo, algumas empresas têm fechado fábricas em alguns países e concentrado a operação em outros.

Paralelamente ao processo de globalização, as empresas, de forma geral, multinacionais e não multinacionais, descobriram que a competitividade exige a concentração de esforços no objeto-fim da empresa. Essa constatação tem levado as empresas a delegar para terceiros os processos e as atividades que não estejam ligados diretamente a seu objeto social. Entretanto, para que a terceirização seja uma eficiente forma de gestão de custos, é fundamental que seja bem monitorada e que o padrão de qualidade do produto seja mantido.

É evidente que num processo de globalização, terceirização e de parcerias, exige-se um nível de qualidade elevado, reforçando a necessidade de as entidades envolvidas no empreendimento manterem um sistema de garantia dessa qualidade.

A nova forma de competição global exige que as empresas estejam comprometidas com o contínuo e completo aperfeiçoamento de seus produtos, processos e de seus colaboradores. As empresas japonesas adotam como dogma o “Kaizen”, que significa aprimoramento. É quase uma filosofia de aperfeiçoamento pessoal, no trabalho e na sociedade.

No Japão, o Kaizen propiciou a propagação dos conceitos pregados por Deming na década de 50, e mais adiante, na década de 90, algumas empresas brasileiras também adotaram essa filosofia.

Por sua vez, há quase meio século atrás, a contabilidade gerencial nos Estados Unidos e no Japão era essencialmente a mesma. Nessa época, as empresas japonesas introduziam ativamente novos conceitos e técnicas de contabilidade gerencial em seu país.

Conquanto esses novos métodos fossem principalmente de origem americana, havia neles também uma substancial influência alemã. Pelo fim da década de 60, os empresários japoneses estavam insatisfeitos com os métodos importados e criaram seu próprio estilo de sistemas de contabilidade gerencial.

Intimamente familiarizados com as práticas americanas, os contadores japoneses traduzem freqüentemente suas idéias utilizando os termos contábeis padronizados americanos equivalentes, em vez de apresentar uma mais extensa descrição de seus reais métodos.

Os contadores americanos, que apenas se expressam em sua própria língua, na maioria das vezes não se dão conta de que estão ouvindo uma versão *Classic Illustrated* da prática japonesa.

O desenvolvimento de modelos gerenciais que possibilitem um retorno adequado sob a ótica do resultado, associado a um alto grau de satisfação do cliente, do ponto de vista do atendimento e uma estrutura enxuta, evitando desperdícios, constitui, sem sombra de dúvidas, o sucesso das organizações no atual contexto de globalização.

No passado, não existia ainda o controle de qualidade tal como o conhecemos hoje. Quase tudo era fabricado por artesãos habilidosos ou trabalhadores experientes sob a supervisão dos mestres. Existia sim, um trabalho desenvolvido com “carinho”, buscando assim um atendimento melhor ao cliente. Isto porque, quando as ações dos colaboradores em uma empresa ou entidade, se desenvolvem de forma harmoniosa, em que as pessoas envolvidas se sentem satisfeitas com aquilo que fazem, certamente tem-se um resultado de boa qualidade.

As quantidades produzidas de cada produto eram pequenas e assim a inspeção era informal, quando feita. A inspeção formal só se tornou indispensável com o surgimento da produção em massa, quando a diversificação das fontes de suprimento passou a exigir uma melhor qualidade, para que as peças, nesse sistema de produção em massa, se encaixassem perfeitamente.

As atividades de inspeção foram relacionadas mais formalmente com o controle de qualidade em 1922, com a publicação da obra *The Control of Quality in Manufacturing*, de G.S. Radford. Pela primeira vez, a qualidade foi vista como responsabilidade gerencial distinta e como função independente.

Nos fins dos anos 40, o controle de qualidade já estava estabelecido e reconhecido como fundamental pela maioria das empresas. Até a década de 50, a maioria das tentativas de se melhorar a qualidade era baseada na premissa implícita de que os defeitos tinham um custo, sendo o seu montante, uma questão de opinião, e não eram, mesmo, quantificados pela maioria das empresas.

A partir dos anos 50, teve início a difusão da consciência de que, para sobreviver, o fator qualidade era fundamental, criando-se, a partir daí, uma nova forma de competição: “a competição pela qualidade”. Essa consciência,

principalmente para o Japão, foi fundamental para sobreviver, exportando os seus produtos que, após a guerra, eram tidos como de péssima qualidade.

Os japoneses são os líderes da revolução mundial da qualidade, acreditando, mesmo, que esse trabalho tem de ser constante apesar de extenuante.

O surgimento dessa competição global, incluindo o fator qualidade dos produtos, como alavanca de produtividade, passou a ser fundamental para a sobrevivência das empresas. Entretanto, este fator tem um custo que, dependendo do tamanho da empresa, se não for controlado adequadamente, poderá afetar a sua lucratividade. Tal fato se sobressai com o crescimento do setor de serviços, onde a apuração de custos se apresenta como uma real necessidade de se desenvolver com o aprimoramento de sistemas de custos, objetivando a lucratividade e a qualidade .

É importante que a Contabilidade de Custos cumpra sua função no controle desses custos. Assim é que, a averiguação e o entendimento do comportamento dos custos situam-se entre as funções mais importantes do contador de custos.

2 – Introdução

Para tratarmos do assunto de Custos da Capacidade, Disponibilidade e Prontidão, não podemos deixar de falar também da questão da qualidade e da busca contínua do aperfeiçoamento dos métodos de produção e gerenciamento.

A implantação de um sistema de custo cuja abrangência seja a de mensurar a Excelência Empresarial não pode se limitar somente à apuração dos custos inerentes a um sistema de controle de qualidade e dos custos ambientais.

A questão da mensuração da qualidade torna-se relevante quando passamos a associar seu conceito aos de produtividade e de lucratividade. Cabe, novamente, à Controladoria, a responsabilidade de mostrar para todos os gerentes e colaboradores as relações existentes entre os diferentes elementos componentes do custo total da qualidade, bem como as conseqüências das decisões gerenciais passadas.

A eliminação dos desperdícios está intimamente ligada à questão da qualidade. Por meio da redução dos desperdícios, a empresa pode gerar recursos para alavancar seu sistema de melhoria da qualidade.

Através da qualidade, podemos implementar um sistema que busque a integração da qualidade com o desenvolvimento e a melhoria de esforços das várias funções de uma organização, a fim de tornar possível a produção e a prestação de serviços aos níveis mais econômicos, não se esquecendo também de atender à satisfação do cliente.

Muitas empresas, na verdade, ainda utilizam-se de sistemas de custeio e controle gerencial desenvolvidos, há muitas décadas, para um ambiente competitivo drasticamente diverso do que se observa na atualidade.

Infelizmente, principalmente nas pequenas e médias empresas, a Contabilidade de Custos tradicional não estava preparada para que esse novo enfoque de controle de custo da qualidade em uma economia globalizada.

3 – Custos da Capacidade, Disponibilidade e Prontidão

3.1 – Definições

Enfim, como podemos definir o que seja Custos da Capacidade, da Disponibilidade e da Prontidão?

Por mais que tentássemos, não conseguimos identificar na bibliografia que consultamos as definições dos temas acima, a não ser aquela contida no dicionário Aurélio (1986) :

“Capacidade. [*Do lat. capacitate*] S.f. **1.** Volume interior de um recipiente. **2.** Número de pessoas ou unidades outras que podem ser acomodadas num recinto, num recipiente, num veículo, etc. **3.** Qualidade que uma pessoa ou coisa tem de possuir para um determinado fim, habilidade, aptidão. **4.** Pessoa de grande ilustração ou aptidão; talento, sumidade. . . ;

Disponibilidade. S. f. **1.** Qualidade ou estado do que é disponível. **2.** Estado de espírito caracterizado pela predisposição a aceitar as solicitações do mundo exterior. **3.** Situação do funcionário público estável, do juiz de direito ou do militar que temporariamente não se acha em efetivo exercício. . . ;

Prontidão. S. f. **1.** Qualidade do que é pronto. **2.** Presteza, agilidade, desembaraço, rapidez. **3.** Rapidez de compreensão ou na execução de alguma coisa. **4.** Estado de quem se acha pronto para fazer determinada coisa. **5.** Estado de alerta de uma unidade militar. . . ;”

A fase inicial do estudo de qualquer área ou assunto novo envolve a familiarização com seus conceitos e terminologia próprios. Este processo de familiarização fornece uma fundamentação básica sobre a qual construímos nossa compreensão dos procedimentos, problemas e aplicações que iremos encontrar no estudo da nova área.

A contabilidade de custos foi desenhada, fundamentalmente, para as empresas industriais. Entretanto, alguns aspectos, como o controle de estoques naquelas empresas, são facilmente aplicáveis a hotéis, restaurantes, hospitais e mesmo em estabelecimentos de ensino. Igualmente, a distribuição e a apuração dos custos nas empresas de serviços podem seguir, perfeitamente, os critérios utilizados nas empresas industriais.

Na verdade, a contabilidade de custos em uma empresa de serviço fundamenta-se na aplicação dos conceitos básicos desenvolvidos para as empresas industriais, como o dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e o sistema de custo por absorção (custo total) ou custeio variável (custeio direto). Como existe uma tendência de grande crescimento do setor de serviços, pois cada vez mais esse setor cresce em importância na formação do Produto Nacional Bruto (PNB) dos países, há uma preocupação quanto a eliminação do desperdício, buscando através

do compartilhamento das atividades , utilizando-se as mesmas facilidades de “produção”, na oferta dos vários tipos de serviços.

3.2 – Custo da Capacidade e da Disponibilidade

Entendemos a questão da Capacidade como sendo aquela possível de ser atendida num determinado momento. Pode-se ter uma quantidade superior disponível – Disponibilidade - (de habitações em um hotel; de leitos em um hospital; de assentos em uma aeronave) que, todavia, naquele determinado momento não existe a capacidade de atendimento pleno aos usuários.

Neste instante, há uma perda resultante desta capacidade ociosa, que vem a onerar os custos da entidade. Esta capacidade ociosa poderia se igualar aos custos das falhas, em relação a uma produção defeituosa; aos custos do controle dos defeitos, dentre outros.

Podemos comparar o custo de uma capacidade ociosa com aqueles que guardam relação com os das unidades defeituosas ou rejeitadas na produção.

O custo efetivo da qualidade compreende os custos associados às operações tradicionalmente relacionadas com os custos da qualidade como custos de prevenção, custos de avaliação e custos de falhas, e aqueles valores associados às oportunidades perdidas pela empresa. Assim, o custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo, isto é, representa o custo da seleção de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, quer dizer, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa. Portanto, o resultado de uma decisão decorre do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada.

Analisando-se o custo de unidades rejeitadas como sendo custo de uma capacidade ociosa, podemos ter a seguinte situação:

| | |
|--------------------|-----------------|
| . Produção | 2.200 unidades |
| . Refugo (rejeito) | 200 unidades |
| . Preço de venda | \$20,00 unidade |
| . Custo | \$10,00 unidade |

Nesse caso, a Demonstração do Resultado do exercício ficaria da seguinte forma, caso toda a produção estivesse boa e tivesse sido comercializada:

| | | |
|-----------|------------------------|---------------|
| Vendas | 2.200 un. a \$20,00/un | 44.000 |
| Custo | 2.200 un. A \$10,00/un | <u>22.000</u> |
| Lucro (A) | | 22.000 |

Considerando-se as unidades refugadas (rejeitadas), equivalentes a 200 unidades, ficaria assim a Demonstração do Resultado do exercício:

| | | |
|--------|------------------------|--------|
| Vendas | 2.200 un. a \$20,00/un | 42.000 |
|--------|------------------------|--------|

| | | |
|--|------------------------|---------------|
| Custo | 2.200 un. a \$10,00/un | <u>24.000</u> |
| Lucro (B) | | 18.000 |
| Custo da qualidade, neste exemplo: (A-B) | | 4.000 |

A partir destes dados a análise econômica do custo da qualidade seria:

| | |
|-----------------------------------|--------------|
| Custo incorrido 200 un. \$10,00 = | 2.000 |
| Margem de contribuição perdida | |
| 200 un. \$10,00 = | <u>2.000</u> |
| Custo da qualidade | 4.000 |
| | ===== |

Outro exemplo que podemos citar com relação ao aspecto do custo da atividade diz respeito ao sistema hoteleiro. Uma característica do sistema hoteleiro é de que o quarto de um hotel é um produto sem possibilidade de ser estocado.

Como todo setor de serviço, o hotel não tem condição de estocar o serviço de hospedagem não fornecido. Em outras palavras, serviço não prestado é sinal de receita não usufruída.

Um fato que merece destaque e que coloca como uma preocupação o custo da disponibilidade, é o fenômeno marcado pelo processo de privatização dos serviços públicos, antes tradicionalmente prestado por empresas estatais. Uma privatização que decorre da falta de capacidade dos governos em investir em novos projetos que dêem origem na melhoria e expansão desses serviços, provocando desta forma um grande crescimento do setor terciário. A preocupação com o custo da disponibilidade faz prevalecer seu conceito no qual os usuários têm à sua disposição meios, equipamentos e vários outros recursos que venham permitir o acesso aos serviços desejados.

As empresas prestadoras de serviços, para um melhor atendimento a seus clientes, precisam manter uma estrutura mínima capaz de satisfazer às suas necessidades. Em consequência, torna-se uma fator importante a existência de um sistema de custos que venha proporcionar aos gestores as condições de competitividade através de um valor viável e da melhor qualidade na prestação de serviços. Vários exemplos podem ser citados de empresas que mantêm disponíveis serviços aos seus clientes em potencial.

Podemos citar também os casos dos ingressos de uma partida de futebol ou de uma peça de teatro; o fornecimento de energia elétrica e outras utilidades como os serviços de barbearia, o tempo disponível de propaganda de um canal de televisão, dentre outros.

Tais exemplos nos demonstram que, mesmo tendo uma certa disponibilidade – assentos do teatro; espaço no estádio de futebol; capacidade de geração e de

distribuição da energia – não fomos capazes de preencher tais espaços, gerando, pois, uma perda com tal ociosidade.

Com tal estratégia, estaríamos aplicando os conceitos oriundos da Excelência Empresarial, um dos propósitos de um sistema de qualidade, buscando reduzir, se não eliminar, os desperdícios. Neste aspecto, cresce a importância da possibilidade de se ter o compartilhamento dos custos com várias outras atividades.

Nestes exemplos podemos afirmar que, dentro de uma estratégia de custo, devemos aproximar cada vez mais a nossa disponibilidade à nossa capacidade de uso. Com isto, estaríamos contribuindo para reduzir nossas perdas com tais ociosidades.

Desse modo, um hotel geralmente conta com uma capacidade fixa ou um custo incremental muito elevado para aumentar essa capacidade. Essa situação do hotel não é um infortúnio exclusivo desse setor, podendo ser considerada característica típica de uma empresa prestadora de serviço.

Diante da inflexibilidade da capacidade, o hoteleiro tem dois custos relevantes para o seu processo decisório. O primeiro são os custos variáveis. Entretanto, a participação dos custos variáveis unitários na estrutura de resultado de um hotel tende a ser relativamente inexpressiva, dificilmente ultrapassando a 20% do preço do pernoite.

O segundo custo é mais representativo e reflete as limitações de capacidade. O serviço não prestado representa um custo de oportunidade decorrente da receita não usufruída. A existência de capacidade ociosa num hotel representa um custo de oportunidade bastante elevado.

Dessa forma, diante da impossibilidade de ajustar a capacidade, o hotel deve tentar a demanda. Significa dizer que o processo decisório não pode ficar restrito à gestão de custo, sendo necessário incorporar a gestão estratégica da receita. Isto afasta a solução tradicional de todos os problemas de rentabilidade, que tende a concentrar-se única e exclusivamente nos custos dos produtos ou serviços.

Considerando a seguinte expressão da curva de oferta:

$$Q = a - b \times P$$

Onde:

Q = quantidade

P = preço unitário

a, b = parâmetros da equação

Essa expressão é clássica por relacionar a quantidade a ser ofertada para um determinado nível de preço. A relação inversa entre preço e quantidade informa que se ocorre uma redução no nível dos preços, deve aumentar a procura do produto.

O problema dessa expressão é o fato de não levar em consideração o que em *marketing* ficou conhecido como segmentação do mercado. Com efeito, um analista

desatento tenderia a utilizar-se dessa expressão, conhecidos obviamente os parâmetros a e b , para determinar a quantidade ofertada.

Ainda na busca da determinação dos custos de capacidade e de disponibilidade, podemos identificar o custo das perdas ocorridas como sendo:

$$C_p = C_{rd} - C_{ru}$$

Onde:

C_p = Custo das perdas

C_{rd} = Custo dos recursos disponíveis

C_{ru} = Custo dos recursos utilizados

Através dessa fórmula conseguimos visualizar:

- . Melhor entendimento dos custos;
- . Medição das perdas pelos recursos inutilizados;
- . Apoio nas decisões estratégicas e melhorias operacionais na busca do aperfeiçoamento contínuo;
- . Perfeita integração com os sistemas operacionais.

Voltando à questão do hoteleiro e supondo-se que ele receba uma proposta de uma agência de turismo interessada em alojar seus clientes a um preço inferior ao praticado, a análise deve levar em consideração o custo de oportunidade. Aceitar a proposta da agência de turismo significa eventualmente deixar de hospedar clientes sem desconto, e isso representa um custo para o hotel por não ter recebido um cliente com maior margem. Mas recusar a proposta é correr o risco de não receber o hóspede sem desconto, incorrendo num custo de oportunidade.

Na proposta da agência de turismo, o problema do hoteleiro não é de capacidade, mas de probabilidade de um cliente mais valioso para a empresa, no caso o hóspede que estaria disposto a pagar o preço sem desconto, vir a demandar seus serviços.

É óbvio que essa probabilidade deve ser adequadamente calculada, muito embora isso não seja algo muito simples, pois as condições do mercado mudam, mudanças essas que devem ser levadas em consideração num processo decisório.

O problema do hoteleiro é, a partir de uma capacidade fixa, da impossibilidade de armazenar o serviço e de uma demanda variável, estabelecer uma política de preços diferenciados que permita, ao mesmo tempo, maximizar a utilização da capacidade instalada, pela segmentação dos clientes, priorizando aqueles mais rentáveis.

Ainda neste contexto e, com um grau maior de complexidade tem-se o problema da companhia aérea. Da mesma forma que o hotel, a empresa aérea não possui capacidade flexível, o seu serviço não pode ser estocado e deve estabelecer

uma política de preço que segregue os clientes e maximize a utilização da capacidade instalada.

A essas questões vem-se somar um aspecto mais específico de uma empresa aérea que é o denominado *overbooking*.

O *overbooking* diz respeito ao fato de uma empresa aérea vender, de forma proposital, mais assentos que a capacidade disponível de uma aeronave. O *overbooking* é prática comum no setor e tenta evitar o custo de oportunidade da capacidade ociosa.

Como é fato comum o cancelamento de reservas ou o não comparecimento do passageiro no dia do voo, sem nenhuma penalidade, vende-se mais que a capacidade para compensar tanto o cancelamento quanto o não comparecimento.

Em geral o nível de *overbooking* permitido por uma empresa é decrescente à medida que se aproxima a data do voo. A partir de uma determinada data antes do voo o número de reservas pode ser superior à capacidade do avião, e esse número tende a cair devido ao cancelamento das reservas.

A estimativa errônea de um *overbooking* pode representar um custo significativo para a empresa. Por um lado, subestimar o número de cancelamento ou não comparecimento significa ter capacidade ociosa, que poderia ser completada pelo passageiro com desconto.

Por outro lado, ao superestimar o número de cancelamento ou de não comparecimento, tem-se o risco de vender mais do que a capacidade, com um comparecimento de um número de passageiros maior que a capacidade. Nesse caso, a empresa tem de arcar com despesas de hospedagem, quando for o caso, ou perda de *goodwill*.

É de notar que esta única variável introduz uma série de problemas e incertezas ao processo decisório. Faz-se necessário calcular a receita adicional gerada pelo *overbooking*, a probabilidade do cancelamento da reserva, do não comparecimento, do custo esperado do *overbooking*, entre outros.

Outra variável que deve ser incluída no modelo é a conexão. Como se pode observar, tem havido um aumento expressivo no número de conexões, o que torna o denominado “problema de transporte” de uma empresa aérea bastante complexo.

A capacidade instalada de um serviço deve ser planejada a partir de algumas definições como, por exemplo:

- Atividade que caracteriza o serviço;
- Tempo de realização da atividade principal;
- Recursos complementares necessários.

Esses indicadores, aliados à definição do número de eventos a serem realizados, permitem estabelecer o potencial de produção/receita do período.

No planejamento de um serviço assistencial, por exemplo, por medida de segurança, considera-se a capacidade instalada – disponível – em pleno uso para o dimensionamento dos recursos físicos, materiais e humanos.

Normalmente, salvo situações excepcionais, o uso de 100% da capacidade instalada não ocorre. A média de ocupação normal deste tipo de serviço é de 80% a 90%.

3.3 – Custo da Prontidão

Retornando aos conceitos de Custos da Qualidade, podemos agrupar os custos em categorias que se relacionam entre si. A aplicação de recursos em uma categoria acarreta variações no montante de custos em outra. Segundo ROBLES JR. (2003:63), as principais categorias de Custos de Qualidade são:

- . Custos de prevenção;
- . Custos de avaliação;
- . Custos das falhas (internas e externas).

Nessa linha de raciocínio, podemos dizer também que, na busca de uma qualidade nos serviços prestados, principalmente para as entidades ligadas às atividades públicas (saúde, com os pronto-socorros; distribuidoras de energia elétrica; corpo de bombeiros; empresas de processamento de dados; concessionárias de água e esgoto; serviços de vigilância, etc.), existe um certo custo que se necessita controlar que é o que podemos chamar de “Custo de Prontidão”.

Para se obter um grau elevado de satisfação da população, as empresas – incluindo-se aí os órgãos públicos – que possuem a concessão de prestar tais serviços à população, têm a necessidade de manter em sua estrutura pessoas disponíveis para o pronto atendimento.

Sabe-se que nem sempre, ou melhor, na maioria dos casos, o “pronto atendimento” deixa muito a desejar aos seus usuários. Se focarmos a questão da saúde, temos vários exemplos de perdas humanas decorrentes da ausência do chamado “Plantão”.

Tais ausências de pronto atendimento resultam na insatisfação do usuário, causando dissabores àqueles que necessitam de tais serviços.

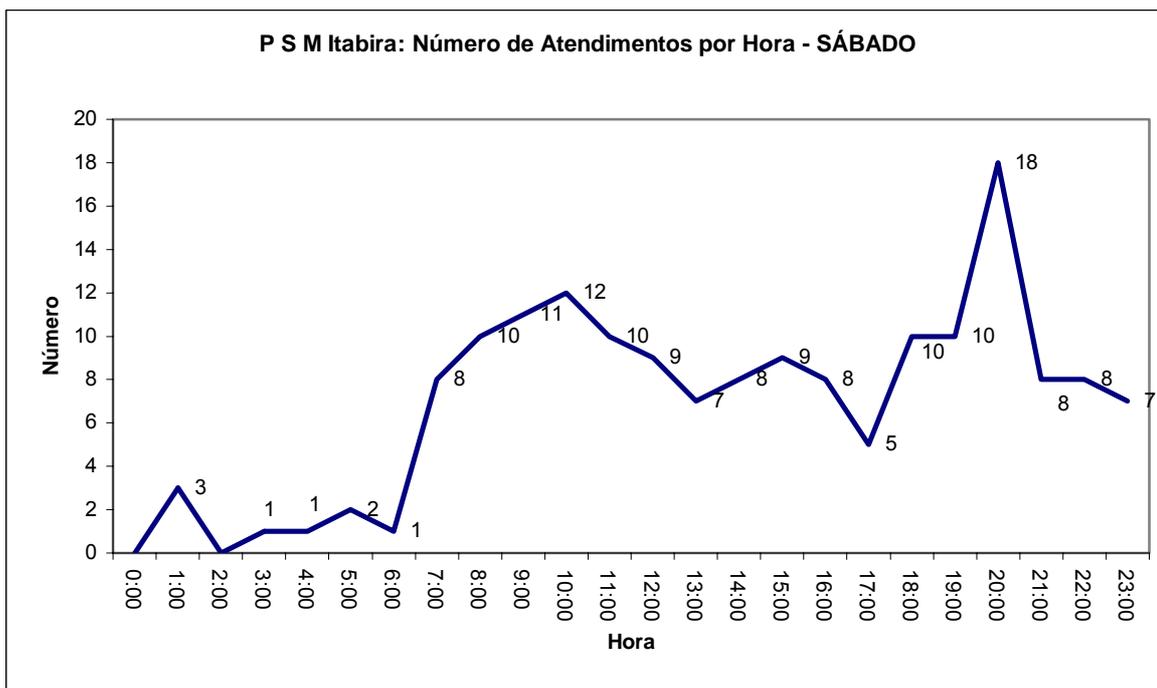
Por outro lado, no caso dos hospitais, que têm estrutura adequada para o pronto atendimento ou para os atendimentos de pronto socorro, muitas vezes deve-se observar o custo de tais plantões.

Existem análises demonstrando o custo de determinados plantões, nos quais há a necessidade de uma determinada equipe. Entretanto, o uso de tal equipe, naquele horário de plantão, acaba custando um valor elevado que, no aspecto gerencial mereceria uma melhor análise.

Evidentemente que, numa análise gerencial sobre os custos de um plantão hospitalar, não se pode esquecer da qualidade do serviço prestado. É necessário

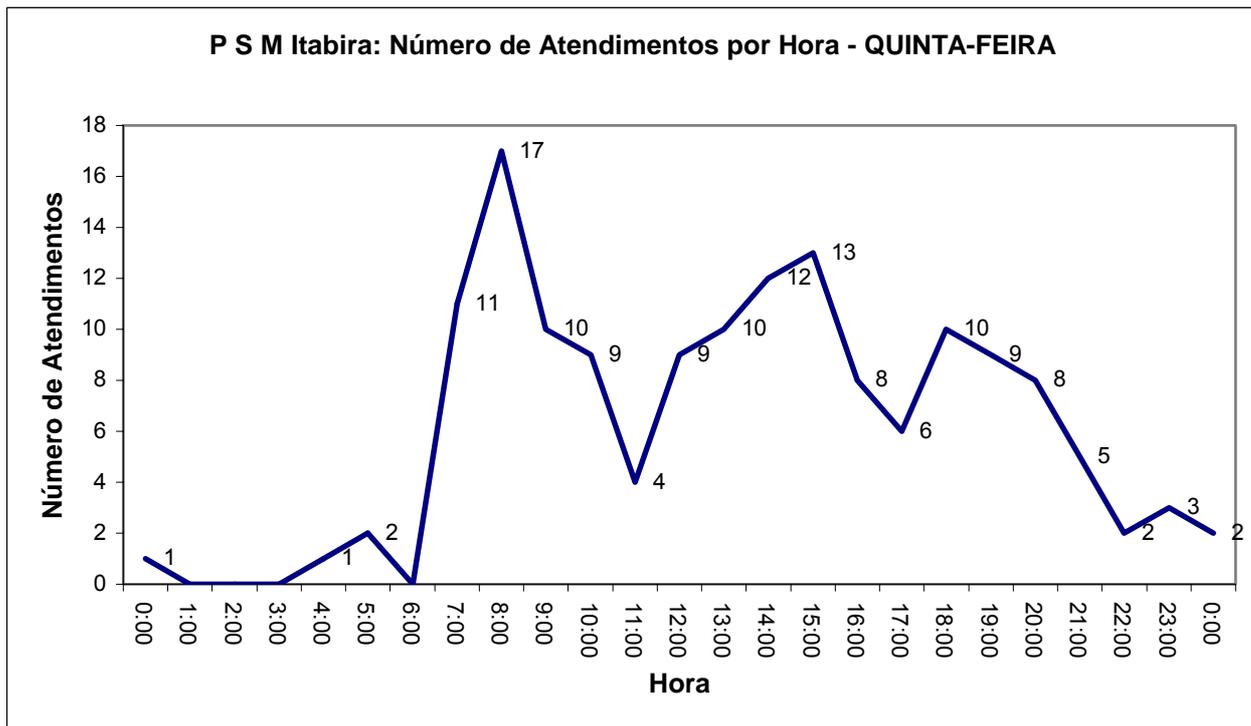
incorporarmos a cultura empresarial de que reduções de custos produtivos não podem implicar prejuízo na qualidade do serviço prestado.

Se tomarmos por base dados de um Pronto Socorro Municipal, podemos verificar o nível de atendimento à população num determinado dia da semana. Por esta análise, tendo em vista a série estatística verificada durante determinado período, pode-se trabalhar no intuito de maximizar o uso dos recursos disponíveis sem, todavia, aumentar o custo da atividade.



Ao analisarmos os gráficos apresentados e, considerando-se os dias da semana, identificamos claramente as diferenças em função dos horários e em função dos dias da semana.

A partir do momento que o gestor identifica este comportamento, num determinado período, pode-se, claramente, programar as atividades de prontidão de forma que não haja “sobras” e tampouco falta de atendimento do serviço a ser prestado.



Numa análise rápida, podemos verificar que num dia normal da semana, no caso, 5ª. feira, o “pico” do atendimento está nas primeiras horas do dia – de 6:00 às 10:00 horas – enquanto no caso do sábado (gráfico anterior), este pico ocorre mais ao final do dia, entre 19:00 às 21:00 horas

Nos casos das empresas concessionárias, que têm como objetivo o lucro em seus negócios, a falta de um atendimento quase imediato, tem contribuído para que os seus clientes recorram até mesmo à justiça, através dos juizados de pequenas causas e/ou através do Procon’s, gerando, em consequência aumento de seus custos operacionais.

É evidente que as empresas necessitam manter um equilíbrio entre os recursos que serão colocados de prontidão, de forma compatível com os seus negócios, evitando a geração de perdas nas atividades.

Por fim, considerando-se todo o escopo do presente trabalho, deduz-se que quanto mais se ajustar os custos da capacidade com a disponibilidade do serviço a ser prestado, melhor qualidade terá tal serviço, refletindo no resultado econômico daquela atividade.

4 – Conclusão

O sistema de gestão das empresas deve ser compatível com as exigências definidas pela sua administração. Identificar os custos das operações, visando a redução do desperdício, sem perda da qualidade do produto ou serviço, é condição essencial para o bom desempenho da entidade.

A dificuldade verificada na obtenção de dados históricos que pudessem contribuir para a consecução deste trabalho não reduziu e tampouco desanimou a busca de novas pesquisas e evitou a discussão entre os participantes. Pelo contrário, tal escassez de bibliografia serviu como um desafio para os seus autores que, somando-se suas experiências profissionais buscaram uma forma de transmitir algo de grande importância para a profissão contábil, esperando ter ampliado a oportunidade dos profissionais que buscam se desenvolver com os conhecimentos desta ciência.

5 – Bibliografia

- BEULKE, Rolando e BERTO, Dalvio José. Gestão de Custos e Resultado na Saúde. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens. Gestão de Custos e Formação de Preços. São Paulo: Atlas, 2000.
- CASHIN, James A. e POLIMENI, Ralph S. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: McGraw Hill.
- LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas.
- ROBLES, Antonio Jr. Custos da Qualidade: Ajustes Econômicos da Gestão da Qualidade e Gestão Ambiental. São Paulo: Atlas.
- ROBLES, Antonio Junior e CRUZ, Denis Rodrigues: Custos de Serviços Compartilhados. V Congresso Internacional de Custos – México – 1997.
- SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: Uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.
- WWW. Anais de Congressos Brasileiros de Custos.
----- USP: FEA.