



Revista eletrônica de ciências sociais aplicadas.

ISSN: 1980-0193

ARTIGOS COMPLETOS/COMPLETS ARTICLES

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE: PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA HOTELEIRA

Kelly Duduche ⁽¹⁾

Adilson Dias da Costa ⁽²⁾

Amarildo Jorge da Silva ⁽³⁾

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE

Deisy Cristina Corrêa Igarashi ⁽⁴⁾

Universidade Estadual de Maringá – UEM

Juliano Lourenço de Góis ⁽⁵⁾

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE

RESUMO

Este estudo teve por objetivo descrever as atividades do Hotel Delta e indicar a implantação do sistema de custeio baseado em atividades. Propôs ainda, como teste piloto, calcular o custo da prestação de serviços do Hotel à luz do Método *Activity Based Costing* (ABC - Custeio Baseado em Atividades). A pesquisa tem caráter exploratório, descritivo e se configura como um estudo de caso, o qual se faz uso das abordagens: qualitativa e quantitativa. Como resultado, a proposta de implantação do Custeio Baseado em Atividades, demonstra aos administradores do hotel, uma análise da composição do custo de suas diárias, da apropriação dos recursos para as atividades. Em seguida são utilizados os direcionadores para formar os custos de determinadas atividades e os custos por acomodação. O método proporcionou informações sobre os custos das atividades do hotel e forneceu também parâmetros para tomada de decisões estratégicas sobre os custos dos serviços prestados.

PALAVRAS CHAVE: Custeio Baseado em Atividades; Tomada de decisão; Hotelaria.

ACTIVITY BASED COSTS: IMPLANTATION PROPOSE IN A HOTEL ENTERPRISE

ABSTRACT

This study has for objective to describe the activities of Delta Hotel and show implantation of Activity Based Costs. Aim as pilot test to calculate the cost of hotel offered services by

Perspec. Contemp., Campo Mourão, v. 6, n. 2, p. 101-125, jul./dez. 2011.

ISSN: 1980-0193

Activity Based Costing method. The article has exploratory and descriptive characteristic, and configure as case study, using qualitative and quantitative approach. As result the ABC implantation proposal demonstrate to managers, of study object hotel, an cost composition analysis of daily expenses, of resources appropriation to activities primarily, and secondarily, the adequate directors use to form determinate activities costs and the costs per department. The *method* provided information about the hotel activities costs and supplied too parameters to strategic decision making about services offered costs.

KEYWORDS: *Activity Based Costing*, Decision making, Hotelary.

1 INTRODUÇÃO

A Inglaterra foi o palco, em meados do século XVIII, de uma das maiores revoluções ocorrida na história da humanidade. Conhecida como Revolução Industrial, trouxe grandes transformações na economia mundial, mudando profundamente o modo de fabricação dos produtos, com isso, surgindo a Contabilidade de Custos (IANNI, 2002a; LÉVY, 2001; TAYLOR, 1995; WEBER, 2007).

Nas últimas décadas devido à globalização e ao avanço da tecnologia, as empresas precisam ter um nível elevado de eficiência, de qualidade e de diversificação dos produtos e serviços prestados, para poder atender uma demanda mais bem informada e mais exigente e uma competição altamente acirrada (IANNI, 2002b; LÉVY, 2001; PALADINI, 2008; PORTER, 1999). Por isso, as empresas vêm aumentando significativamente os seus custos indiretos em relação aos custos diretos. Nesse sentido, os sistemas de custos tradicionais não atendem mais as suas expectativas, necessitando-se de sistemas de custeios que mostrem informações concisas em que o gestor possa avaliar a situação da empresa, fornecendo dados para fins gerenciais, tais como: rentabilidade dos produtos e serviços, fixação de preços, corte de custos, eliminação de desperdícios (BORNIA, 2002).

As empresas ao estruturarem seus custos estratégicos possibilitam aos gestores visualizá-los em sua totalidade. Neste artigo utilizou-se o método *Activity Based Costing* (ABC - Custeio Baseado em Atividades) para propor sua implantação em uma empresa hoteleira objeto dessa pesquisa. Este método apresenta característica de redução, de distorções causadas por rateios arbitrários dos custos indiretos e o direcionamento dos custos para as atividades, auxiliando à tomada de

decisões, fornecendo uma visão de quanto custa o serviço prestado e quanto cada setor consome de recursos (BORNIA, 2002).

A pergunta principal que norteia este artigo é: Quais os benefícios da implantação do sistema de Custeio Baseado em Atividades no ramo da hotelaria?

O objetivo básico do artigo foi descrever as atividades do Hotel Delta e indicar a implantação do sistema de Custeio Baseado em Atividades. Partindo desse postulado geral propôs ainda, como teste piloto, calcular o custo da prestação de serviços do Hotel à luz do Método Custeio Baseado em Atividades (ABC). A utilização de tal sistema pode auxiliar na identificação dos custos das diárias por meio do direcionamento destes custos para as atividades percebidas, visualizando os processos praticados pelos funcionários e o consumo de materiais nos setores.

2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O método de Custeio Baseado em Atividades passou a ser utilizado há algumas décadas devido à evolução tecnológica. Clemente e Souza (2004, p. 66) mencionam que:

O sistema de Custeio baseado em atividades – ABC surgiu nos anos 80 e apresenta como principal inovação uma reviravolta no conceito de custo. Os sistemas anteriores entendiam custo como o resultado do uso de insumos para a produção de produtos, mas no ABC custo é a expressão monetária dos recursos utilizados para a realização de atividades.

Tradicionalmente os custos indiretos eram alocados aos produtos a partir de critérios subjetivos, entretanto, na era fabril eles não participavam significativamente na composição do custo total dos produtos. Com o aumento significativo dos custos indiretos na produção, os critérios tradicionais não atendiam mais as expectativas, exigindo-se critérios de custeio que atendessem as novas tendências, sendo utilizado o Custeio Baseado em Atividades para suprir as necessidades de um método de custeio que estivesse direcionado a dar maior atenção aos custos indiretos (BORNIA, 2002).

No entender de Meurer e Lozecky (2008, p. 05) o método Custeio Baseado em Atividades (ABC) “deixa claro os desperdícios existentes nas despesas indiretas ao

contrário do que acontece no sistema tradicional, onde a ênfase está na redução de custos indiretos”. Uma das vantagens deste método é a informação de atividades que adicionam ou não valor aos produtos, permitindo a redução ou a eliminação de atividades que não agregam valores (PAMPLONA, 1996).

Este método de custeio procura reduzir distorções dos custos de produtos e serviços. Partindo da premissa de que são as atividades que consomem recursos e não os produtos em primeira etapa. Ele fornece aos seus usuários a possibilidade de identificar as atividades relevantes e, a partir deste paradigma, visualizar em que atividades há mais dispêndios e contribuir para a tomada de decisões no que tange eliminar custos, e assim efetuar maiores investimentos em produtos rentáveis, entre outros (BORNIA, 2002).

Entretanto, para compreender o Custeio Baseado em Atividades é preciso conhecer o que significa uma atividade. Ela está caracterizada pelo consumo de recursos para produzir determinado produto ou serviço, sendo que o ponto inicial para gerenciar atividades é entender os recursos, o equilíbrio de seu fornecimento para a empresa e a demanda de recursos exigidos pelas atividades (CHING, (1997).

As atividades é que determinam à quantidade de recursos que são consumidos para elaboração dos produtos e serviços. Elas são responsáveis pelo consumo de recursos, e os objetos de custos consomem as atividades. Entretanto, as atividades não são equivalentes a centros de custos. A identificação do custo de cada atividade depende de uma relação de causa e efeito. Eles são compreendidos pelo trabalho executado pela mão-de-obra e os objetos de custos demandam atividades (BOISVERT, 1999).

Para não haver distorções quanto ao direcionamento dos recursos às atividades, deve-se conhecer sobre o ambiente em que está sendo implantado o método de custeio em vista a quantidade e diversidade das atividades, que unidas formam os processos. Na compreensão de Boisvert (1999, p. 27), “um processo é uma cadeia de atividades que se estendem desde os fornecedores aos clientes, necessária para fornecer um bem ou serviço”. Castelli (2002, p. 78) argumenta que “todas as organizações, unidades básicas ou pessoas que executam certas tarefas e as passam

para diante são denominadas de fornecedores e as que recebem são chamadas de clientes”.

Neste contexto, pode-se verificar que na execução de tarefas deriva um processo ligado aos clientes e fornecedores tanto internos quanto externos. Desse modo, quando uma primeira atividade é executada no processo, simultaneamente dá-se andamento para as demais atividades subsequentes.

Para Bornia (2002) e Harrington (1993), a gestão dos processos está ligada ao aproveitamento dos custos. Os processos são responsáveis pelo desempenho de todas as atividades englobadas na empresa. Partindo da análise detalhada dos processos, podem-se implantar mudanças que reduzem e eliminam os desperdícios e ainda satisfaçam as necessidades dos clientes (BORNIA, 2002; CASTELLI, 2002).

As atividades das empresas são responsáveis pelo consumo de recursos e estes recursos são alocados às atividades por meio de direcionadores, em seguida o valor das atividades é direcionado aos serviços ou produtos por meio de critérios de medidas.

Os direcionadores são utilizados em duas etapas, primeiro identificam-se os recursos que são consumidos pelas atividades e em seguida rastreiam-se as atividades necessárias para execução de determinados serviços ou produção de produtos.

O Custeio Baseado em Atividades reduz a arbitrariedade na alocação dos custos, porque direciona os custos para as atividades por meio de rastreamento. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 405), “rastrear custos de atividades para os produtos individuais depende da habilidade em identificar a quantidade de cada atividade consumida por um produto”.

Os direcionadores de custos são responsáveis pela distinção do método de custeio baseado em atividades dos custeios tradicionais. A escolha correta dos direcionadores de recursos, às atividades e os direcionadores de atividades ao produto final é fator determinante para evitar arbitrariedade no custo, necessitando do estudo detalhado de todos os direcionadores, obtendo os métodos mais eficazes para alocação dos custos.

3 HOTELARIA E CUSTOS

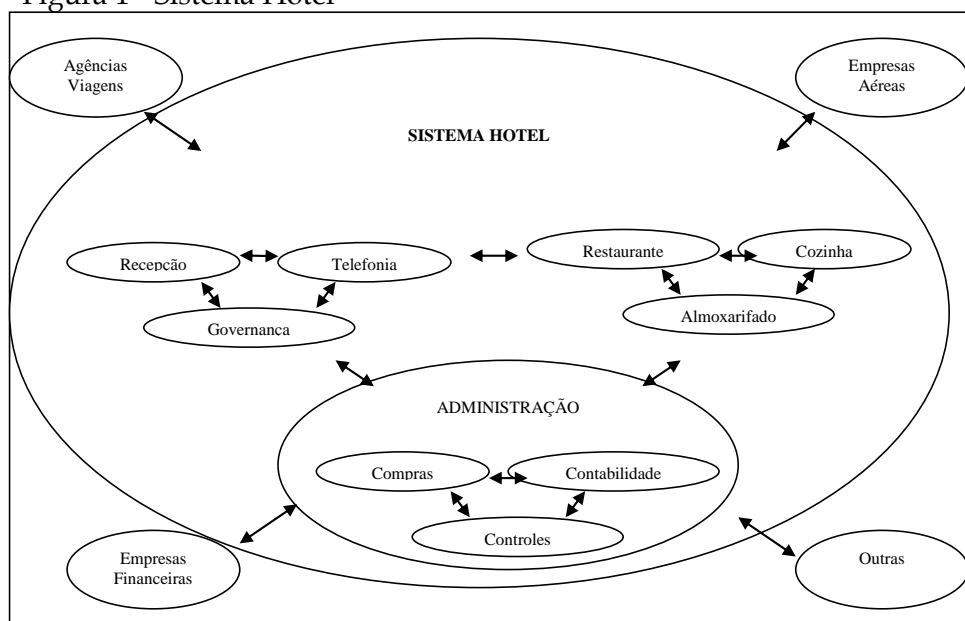
As empresas hoteleiras são prestadoras de serviços que possuem como atividade principal a hospedagem, diferenciando-se das demais atividades econômicas, dependendo de seus clientes para o seu funcionamento. Para Beni (2001, p. 187)

O hotel é uma empresa de prestação de serviços e diferencia-se completamente de outros estabelecimentos industriais ou comerciais. Enquanto na indústria pode-se planejar o número certo de equipamentos, instalações e pessoal para um determinado tipo de produção, o mesmo não acontece na hotelaria, que fica no aguardo dos clientes para pôr em funcionamento seu esquema operacional.

Visualizam-se na Figura 1, os principais setores das empresas hoteleiras bem como o sistema e os subsistemas das organizações hoteleiras. Possibilita também entender o funcionamento das atividades envolvidas nos seus processos.

Para funcionar, o estabelecimento depende do inter-relacionamento de atividades específicas que movimentam os demais setores do hotel e interagem com o meio externo, tais como as agências de viagem, as empresas financeiras as empresas aéreas e outras. A hospedagem compreende a recepção, portaria, telefonia, governança e a área de contato direto com o cliente (acomodação). No setor de alimentos e bebidas ocorre o processamento de alimentos aos hóspedes e funcionários. Este setor é responsável por controlar as solicitações dos hóspedes e armazenar o recebimento de produtos. O setor administrativo engloba a contabilidade, a área de compras e de controles, e é responsável por todo o funcionamento do hotel e da gestão de custos (CASTELLI, 2000).

Figura 1 - Sistema Hotel



Fonte: CASTELLI (2000)

No controle das unidades habitacionais é necessário identificar os setores que consomem recursos visando estabelecer um indicador das atividades que utilizam os custos na prestação de serviço. No entanto, não há um método específico de custeio aplicado às empresas do ramo hoteleiro. Nesse sentido, Zanella (2001, p. 9), afirma que “sua aplicação no setor hoteleiro ainda é restrita, pela complexidade e amplitude de sua metodologia operacional e por deficiência de uma sistemática específica aplicável aos hotéis”, e acrescenta que “administrar custos não é somente eliminar despesas de forma sumária e às vezes intuitiva, sobre pressão de fatores externos. Administrar custos significa, acima de tudo, gerir recursos de forma racional e competente, através de instrumentos adequados e eficientes”.

Para determinar os custos da empresa é preciso conhecer todas as atividades relevantes envolvidas. A sequência de atividades é conhecida como processo, que significa a série de atividades que estão relacionadas entre si para execução dos resultados almejados. O método Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma opção de custeio estratégico a ser estudado de forma mais aprofundada, a fim de se estabelecer um método de custeio adaptável às empresas do segmento hoteleiro.

3.1 A Lógica de Conjunto (Sistêmica) e o Sistema de Custeio Baseado em Atividade

Inferese que por meio da abordagem sistêmica, todas as ciências passam a poder tratar seus objetos de estudo como sistemas e assim também a administração, por duas razões: pela necessidade de uma maior integração entre as teorias que a precederam e devido à matemática, a cibernética e a tecnologia da informação que trouxeram imensas possibilidades de desenvolvimento e organização para operar ideias que se projetam para uma teoria de sistema aplicada à administração (MAXIMIANO, 2002).

Percebe-se que o sistema hoteleiro pode ser entendido como sistema aberto porque é composto de partes que forma uma totalidade e esta totalidade interage como o meio ambiente no qual está inserido. Portanto, os pressupostos do pensamento sistêmico podem ser utilizados para analisar e compreender a tipologia de organizações hoteleiras. O sistema de custos é parte integrante do sistema hoteleiro e, por conseguinte também pode ser estudado e analisado pela abordagem sistêmica. Motta (1986) expressa que um dos pontos importantes da perspectiva sistêmica da organização é a boa compreensão de conceitos de papéis, normas e valores, principais componentes de um sistema social. Muitos são os estudiosos que têm procurado aplicar a teoria dos sistemas a seus diversos campos. No caso particular das ciências sociais, o modelo de sistema aberto tem revelado enormes potencialidades, quer pela sua abrangência, quer pela sua flexibilidade. A partir destes atributos, adotar-se-á esta teoria neste artigo visando analisar e implantar o método Custeio Baseado em Atividades (ABC) no hotel objeto desse estudo.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Ruiz (1996, p. 48), “a pesquisa científica é a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e regida de acordo com as normas da metodologia consagrada pela ciência”. Estudou-se a bibliográfica sobre o custeio baseado em atividades e custos aplicado na hotelaria, analisando a melhor forma de

propor sua implantação numa empresa do ramo hoteleiro. Após conclusão desta etapa, foi feito o estudo de caso em um hotel da cidade de Foz do Iguaçu. No decorrer de seu desenvolvimento foram feitas pesquisas nos documentos internos da empresa, observação junto aos funcionários para verificar as atividades desempenhadas e o consumo de materiais. Fizeram-se entrevistas informais para adequação dos direcionadores de recursos e das atividades. Por fim, utilizou-se de dados e de informações tanto qualitativa quanto quantitativa para descrever os fatos analisados e elaboração de cálculos, propondo-se a implantação do custeio baseado em atividades.

5 RESULTADO DA PESQUISA

5.1 Apresentação da Empresa

O hotel objeto deste estudo de caso está situado na cidade de Foz do Iguaçu – Paraná, e é nominado neste trabalho de Hotel Delta. O referido hotel foi criado na década de 1980, considerado nos dias atuais uma empresa de médio porte e emprega cinquenta e cinco pessoas, possuindo cento e cinquenta e nove apartamentos. Dividindo-se em setores operacionais, administrativos e de alimentos e bebidas. Tem-se que o setor operacional é composto de recepção, reservas, manutenção e governança que se subdividi em zeladoria e lavanderia. O setor de alimentos e bebidas conta com o restaurante, cozinha, padaria, *coffee shop* e almoxarifado, o setor administrativo é dividido em recursos humanos, departamento de pessoal, financeiro e faturamento.

5.2 Aplicação do Custeio Baseado em Atividades no Hotel Delta

No artigo, identificam-se as vantagens da utilização do Custeio Baseado em Atividades para o Hotel Delta, visando elaborar um modelo de custeio aplicado ao referido hotel. Ao estudar a empresa detalhadamente, percebeu-se que há

dificuldades de apuração dos custos dos seus serviços. Conforme análise dos administradores, o sistema de custos utilizado não atende as necessidades de informação gerencial para o hotel. Seus funcionários não têm noções sobre contabilidade de custos e tampouco possui um sistema operacional que calcule os custos de suas diárias. Os controles são feitos pelo setor administrativo, onde se verificam os gastos de cada setor e alocam-se os custos aleatoriamente para as diárias. Tendo em vista a dificuldade do hotel em apurar seus custos, propõe-se a implantação parcial do *método* Custeio Baseado em Atividades (ABC) para demonstrar as informações geradas por este método.

Esta pesquisa se restringe a apurar o custo dos itens que compõe as diárias, por isso não foi analisado o custo do restaurante, bar, *coffee shop*, lavagem de roupas cobradas a parte da diária. Não foi analisado o custo do café da manhã, devido à complexidade de separar os custos da cozinha do hotel, sendo deduzido o percentual da tarifa de café da manhã do valor que compõe as diárias. A partir das considerações apresentadas foi estruturada a tabela 1.

Tabela 1: Diárias do Hotel Delta

Apartamentos	Quantidade de quartos	Quantidade de leitos por quarto	Capacidade mensal de ocupação	Ocupação mensal em %	Preço médio da diária por pessoas	Receita de diárias: mês de agosto de 2009.
Apartamento Simples	18	3	1674	25%	322,00	134.596,00
Apartamento Luxo	129	2	7998	20%	400,00	640.000,00
Suíte	12	2	744	35%	473,00	122.980,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 1, identificam-se os quartos e os valores das diárias. O hotel possui 18 apartamentos simples, com 54 camas, e a ocupação mensal destes apartamentos é a multiplicação das camas pela quantidade de dias do mês de agosto. Tendo ocupação máxima de 1.674 pessoas, neste período o hotel utilizou 25% de sua capacidade. Assim, a receita do apartamento foi definida pela utilização de 418 diárias multiplicada pelo valor de R\$ 322,00, chegando ao total de R\$134.596,00. No apartamento luxo foram ocupadas 1.600 diárias, tendo resultado final de R\$

640.000,00. Na suíte a ocupação foi de 260 pessoas, totalizando a receita mensal de R\$ 122.980,00. A receita total do hotel de prestação de serviços neste mês foi de R\$ 897.576,00. Ressalta-se que o total das diárias é líquido, deduzindo-se o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) já que o hotel recupera o imposto em suas diárias.

Para se calcular os custos primeiro foram identificados todas as atividades exercidas no Hotel Delta. Em seguida, apuraram-se os custos diretos e indiretos e se procedeu à alocação de tais custos a cada uma das atividades. Em uma terceira etapa os valores das atividades foram atribuídos às diárias do hotel, constituindo-se, assim, o custo das hospedagens para cada tipo de quarto.

5.3 Atividades

A recepção é composta por quatorze funcionários, sendo seis recepcionistas, um chefe da recepção, quatro mensageiros e três porteiros. Este setor é responsável pela comunicação com os hóspedes, por isso, o setor deve estar bem preparado para atendê-los com cortesia e eficiência, exercendo sua função com qualidade. Os recepcionistas desempenham as atividades de: atendimento ao público, telefonia, fechamento de caixa, cobrança de serviços de hospedagem e extras, controle dos serviços de hospedagem por meio de *software* de sistema hoteleiro, *check-in*, *check-out*, controle de chaves e atender as necessidades do hóspede de acordo com as normas da empresa. Os porteiros recepcionam a entrada e a saída de hóspedes e do público em geral no hotel, controlam o estacionamento, zelam pela aparência da entrada do hotel e comunicam ao chefe da recepção eventuais problemas constatados. O chefe da recepção exerce as atividades de: supervisionar a recepção e a portaria, zelar pela aparência de seus subordinados, elaborar escala de trabalho, fiscalizar os valores das contas dos hóspedes, conferir o caixa, transferir o saldo do caixa para o financeiro no começo do dia, atender aos hóspedes, esclarecer dúvidas quando as tarifas cobradas e preparar relatórios para direção de hospedagem. E o mensageiro é responsável por

conduzir os hóspedes até a recepção, mostrar os apartamentos aos hóspedes e explicar o funcionamento dos aparelhos, esclarecendo as dúvidas existentes.

O departamento de reservas conta com três funcionários, sendo um gerente de reservas e dois auxiliares. O hóspede tem o primeiro contato com o hotel por meio do atendente de reservas, explicando o funcionamento do hotel, sua localização, os tipos e preços dos apartamentos, e todos os dados solicitados pelo cliente. Faz-se necessário esclarecer sobre os compromissos de ambas as partes ao assumir uma reserva. Assim, o gerente desempenha as atividades de: elaborar estatísticas de reservas, atendimento ao cliente, visita a agências de viagens, contatos com agências de viagens, atendimento a reservas por telefone, checar e-mails, estabelecer preços (tarifário), emissão diária de listas de reservas (slip) e fechar pacotes de hospedagem. Os auxiliares têm funções de: contatar clientes, verificar e-mails e fax, atender ao telefone, preencher reservas no sistema informatizado e arquivar documentos. Os funcionários deste departamento assumem suas tarefas com o máximo de cautela e prudência para evitar divergências nas solicitações dos clientes com o que está reservado no hotel. As reservas são feitas por e-mail, telefone e pessoalmente.

A manutenção conta com cinco funcionários, três auxiliares de serviços gerais, um técnico em informática e um encarregado de departamento. O encarregado desempenha as atividades de: coordenação de seus subordinados, divisão do serviço, emissão de ordem de compra de produtos de manutenção, vistoria das atividades dos auxiliares da manutenção, produção de relatórios de serviços executados, controle de prazos para realização da vistoria nos apartamentos e auxilia na execução de serviços de manutenção de acordo com a necessidade do hotel. Os auxiliares de serviços gerais desempenham as funções de: conserto de móveis, manutenção das instalações, serviços de jardinagem, conserto de equipamentos, manutenção preventiva, limpeza da piscina, conserto de máquinas da lavanderia, manutenção elétrica, pintura de quartos e demais dependências do hotel e conserto de máquinas da cozinha. O técnico em informática desempenha as atividades de: orientações aos funcionários sobre informática, manutenção de computadores e periféricos,

instalações de programas, manutenção no sistema operacional do hotel, configuração de internet e vistorias nos equipamentos de informática.

A governança do Hotel Delta é responsável por controlar a lavanderia e zeladoria, possuindo oito camareiras, duas faxineiras, duas auxiliares de lavanderia, uma encarregada da lavanderia e uma governanta de comanda os serviços das funcionárias deste departamento.

Vale ressaltar que os serviços de lavanderia solicitados pelos clientes e que não estejam inclusos na diária, não é objeto de cálculo deste trabalho, portanto o estudo de caso considerou que uma das auxiliares da lavanderia ocupava em média 28 horas de trabalho no mês, prestando serviços aos clientes e 192 horas trabalho no mês era dedicada às atividades de limpeza da rouparia do hotel, por isso será considerado somente R\$3.175,92 de custo da mão-de-obra nas atividades da lavanderia do hotel.

Além das atividades descritas, cabe a governança: supervisionar a limpeza dos quartos e demais dependências do hotel, emitir lista de distribuição de serviço, supervisionar as atividades da lavanderia, emitir ordem de compra de produtos de limpeza e rouparia, supervisionar o estado da rouparia do hotel e controlar a utilização dos produtos de limpeza. As camareiras limpam os quartos, repõem itens de higiene pessoal e retiram a rouparia suja e encaminha para a lavanderia. As faxineiras limpam os demais setores do hotel. A encarregada da lavanderia desempenha as funções de: supervisão das auxiliares de lavanderia informando a governança de qualquer anormalidade, confecção do uniforme dos funcionários e reparos na rouparia do hotel. Por outro lado, as auxiliares separam as roupas para lavagem, lavam, secam, passam, armazenam e separam as roupas limpas para distribuição no quarto, e ainda são responsáveis pela limpeza da lavanderia. A governança supervisiona o serviço das camareiras constantemente para garantir a padronização dos serviços prestados. A governança visa pela qualidade na execução da limpeza, garantindo ao hóspede higiene e conforto em sua estadia.

As funções administrativas são exercidas por uma auxiliar de departamento de pessoal, uma faturista, um gestor e uma gerente do departamento. A assistente administrativa responsável pelo faturamento desempenha as atividades: faturar

serviços de hospedagem, administrar contratos de contas a pagar, comunicação via telefone, gerenciamento das atividades bancárias, administração de pagamentos efetuados e administração e-mails referentes ao faturamento. A auxiliar de departamento de pessoal desempenha as atividades de: conferência da folha de pagamento, controle do cartão de ponto, elaboração de escala de folgas geral com auxílio de cada encarregado dos setores, atividades de recursos humanos, contratação, demissão e contato com o sindicato da categoria. O gestor controla os custos, os bens, os materiais de consumo, os suprimentos, o gerenciamento de comandas e controla as ligações telefônicas. Por fim, o gerente financeiro supervisiona as atividades gerais do setor e tesouraria, executa serviços burocráticos e faz o controle contábil.

As atividades desenvolvidas pelas diretorias e presidências não foram observadas, deste modo os pró-labores deles serão alocados aos apartamentos pelo critério de ocupação.

5.4 Direcionadores de Recursos

Os direcionadores de custos foram classificados de acordo com a análise das atividades e o fator que incorria os custos. Devido à dificuldade de acompanhamento de todas as atividades dos funcionários do hotel, os salários e a depreciação foram direcionados diretamente para os departamentos, conforme valores fornecidos pela empresa. Na tabela 2 detalham-se os direcionadores de recursos para as atividades. As atividades que geram apenas custo de mão-de-obra não foram relacionadas por causa da alocação diretamente aos departamentos, definindo-se as principais atividades ocorridas no mês de agosto de 2009:

Tabela 2: Direcionadores de Recursos

Atividades	Direcionadores de recursos	Qtde direcionadores mês 08/2009.
1) Recepção - Atividade de hospedagem - Fechamento de caixa - Elaboração de escalas	- Quantidade de hospedagem - Dias do mês - Quantidade de recepcionistas	- 1.252 hospedagem - 31 dias - 6 funcionários
2) Reservas - Elaborar estatísticas de reservas - Estabelecer preços - Impressão de e-mails - Emissão de listas de reservas	- Dias do mês - Quantidade de tarifários - Quantidade de e-mails - Dias do mês	- 26 dias - 307 folhas - 89 e-mails arquivados - 31 dias
3) Manutenção - Emissão de ordem de compra - Reparos apartamento simples - Reparos apartamentos luxo - Reparos em equipamentos - Emissão de relatório de serviços executados	- Quantidade de de ordens de compra - Quantidade de apartamentos - Quantidade de apartamentos - Quantidade de apartamentos - Quantidade de serviços	- 17 ordens de compras - 7 apartamentos - 21 apartamentos - 39 apartamentos simples - 67 serviços
4) Governança - Serviço de lavagem de rouparias - Armazenagem de toalhas em plásticos - Emissão de listas de serviços - Emissão de ordem de compra - Reposição de itens do quarto - Limpeza dos quartos - Limpeza dos departamentos do hotel - Atividade de costura	- Quilos de roupas - Quantidade de diárias - Qtde de camareiras x dias - Qtde de ordens de compra - Quantidade de diárias - Consumo de água - Consumo de água - Metros de tecidos	- 8.750 quilos - 2.278 diárias - 212 listas - 9 ordens de compras - 2.278 diárias - 42,42% - 18,69% - 42 metros
5) Administração - Faturamento - Contas a pagar - Registro de correspondências nos correios - Impressão de contratos de contas a pagar - Folha de pagamentos - Relatórios de controle de bens - Emissão de relatórios administrativos	- Quantidade de pagamentos a prazo - Rmissão de boletos - Quantidade de correspondências - Quantidade de contratos - Número de funcionários - Quantidade de relatórios - Quantidade de relatórios	- 479 pagamentos - 37 boletos - 407 envelopes - 63 contratos - 40 funcionários - 659 relatórios - 872 relatórios

Fonte: Dados da pesquisa

Ressalta-se que os direcionadores foram localizados apenas para as atividades que geram custos de materiais. Por meio do número de direcionadores encontrados no mês de agosto fez-se a multiplicação pelos materiais utilizados.

5.5 Apuração dos Custos e dos Recursos

Nesta etapa foi apurado todo o custo incorrido no mês de agosto de 2009.

Tabela 3: Consumo de Serviços Mês 08/2009

Departamentos	Energia elétrica		Água		Telefone		Internet		Total
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$
Almoxarifado	293,60	0,8%	42,36	0,4%	1.301,95	11,3%	1.544,00	25,8%	3.181,91
Áreas de lazer	1.174,39	3%	309,95	3%	-	-	-	-	1.484,34
Cozinha	7.046,33	18%	2.789,53	27%	-	-	-	-	9.835,86
Diretoria de A & B	293,60	0,8%	42,36	0,4%	526,07	4,6%	295,61	4,9%	1.157,64
Diretoria administrativa	293,60	0,8%	42,36	0,4%	399,45	3,5%	284,22	4,7%	1.019,62
Diretoria Operacional	293,60	0,8%	42,36	0,4%	391,39	3,4%	374,16	6,2%	1.101,51
Financeiro	759,44	1,9%	65,09	0,6%	856,45	7,4%	1.135,67	18,9%	2.816,65
Governança	12.331,07	31,5%	3.869,19	37%	-	-	-	-	16.200,26
Apartamento Simples	1.644,14	4,2%	619,90	6%	1.692,19	14,7%	-	-	3.956,23
Apartamento Luxo	6.568,74	16,8%	916,41	8,9%	3.165,66	27,5%	-	-	10.650,81
Suíte	1.174,39	3%	413,26	4,0%	1.329,58	11,6%	-	-	2.917,23
Manutenção	1.467,98	3,8%	244,86	2,4%	-	0,0%	-	-	1.712,84
Presidência	293,60	0,8%	42,36	0,4%	181,88	1,6%	236,85	4,0%	754,68
Recepção	2.348,78	6%	406,03	3,9%	461,61	4,0%	-	-	3.216,42
Reservas	685,06	1,8%	65,09	0,6%	1.205,25	10,5%	2.125,63	35,5%	4.081,03
Restaurante	2.477,96	6,3%	420,50	4,1%	-	0,0%	-	-	2.898,45
Total	39.146,25	100%	10.331,61	100%	11.511,48	100%	5.996,13	100%	66.985,47

Fonte: Adaptado do Hotel Delta (2009).

A tabela 3 foi desenvolvida utilizando-se dados do Hotel Delta. O hotel possui um alto consumo de energia elétrica levando em conta o uso de maquinários na lavanderia, o consumo dos equipamentos do restaurante, a utilização de lâmpadas em quase todas as dependências do hotel. Neste mês o consumo de energia elétrica diminuiu significativamente, pelo fato da redução da utilização do ar condicionado nos quartos devido às baixas temperaturas do inverno. O consumo de água é utilizado em maior parte na lavanderia e no restaurante e varia de acordo com a ocupação dos quartos. O valor do telefone descrito na tabela 3 é em sua maior parte recuperado quando do pagamento das diárias, cujo valor utilizado pelos hóspedes é cobrado quando ele fecha sua conta no hotel, por isso, os valores de telefonemas dos quartos não serão considerados como despesas do período. Somente alguns departamentos utilizam a Internet. Os dados descritos na Tabela 3 foram obtidos junto do gestor do hotel.

Com os dados da tabela 4 levantou-se o consumo de materiais por meio de entrevistas com os responsáveis pelos departamentos do Hotel Delta.

Tabela 4: Consumo de Materiais Mês 08/2009

Consumo de materiais	Preço unitário (R\$)
Caneta	3,01
Clipe	0,11
Condicionador	2,71
Creme dental	0,69
Envelope	1,20
Envio de correspondência	18,69
Ficha Embratur	2,15
Folha impressa	0,42
Grampo	0,02
Plástico de embalagem p/ toalhas	0,52
Produtos de lavanderia por quilo de roupas	5,20
Recibo	0,11
Reparos apartamento simples	11.905,60
Reparos apartamentos luxo	6410,72
Reparos em equipamentos	5.067,98
Sabonete personalizado	0,82
Tecido	50,22
Via nota fiscal	0,31
Xampu	2,71

Fonte: Dados da pesquisa

Na recepção constatou-se que os materiais utilizados são: folha de sulfite impressa, caneta, nota fiscal, recibo, ficha Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur), clipes e razão emitido pelo sistema onde consta os gastos do hóspede durante sua estadia. O departamento financeiro, que abrange: o departamento de pessoal, faturamento, gestor e gerência, utilizam como materiais: a impressão de relatórios, grampo, clipes, nota fiscal, recibo, caneta, envelope e envio de correspondências. A manutenção efetuou reparos em alguns apartamentos, cujo demonstrativo encontra-se na tabela 4. Os valores fornecidos referem-se ao consumo total nos apartamentos e conserto nos equipamentos. A governanta passou a média de todos os produtos de limpeza utilizados para lavagem de um quilo de roupas. O tecido comprado foi utilizado para confecção de fronhas para os apartamentos.

Quanto ao uso dos produtos de limpeza fez-se o rateio pelo consumo de água identificado na tabela 5.

Tabela 5: Consumo de Material de Limpeza Mês 08/2009

Departamentos	Consumo de água em percentual	Produto de limpeza em R\$
Almoxarifado	0,41%	13,27
Áreas de lazer	3,00%	97,13
Cozinha e restaurante	27,00%	874,23
Diretoria de A & B	0,41%	13,27
Diretoria administrativa	0,41%	13,27
Diretoria Operacional	0,41%	13,27
Financeiro	0,63%	20,39
Governança	6,90%	223,41
Apartamento Luxo	34,50%	1.117,07
Apartamento Simples	9,25%	299,50
Suíte	5,67%	183,58
Manutenção	2,37%	76,73
Diretoria geral	0,41%	13,27
Recepção	3,93%	127,24
Reservas	0,63%	20,39
Lavanderia	4,07%	131,78
Total	100,00%	3.237,90

Fonte: Dados da pesquisa

Os produtos de limpeza foram calculados por meio do percentual de ocupação. Após o cálculo dos custos dos departamentos pelo critério de consumo de água, calculou-se o percentual de 4,07% para lavanderia (governança) para limpeza de seu espaço físico, por meio da orientação da governanta do hotel. Depois destes cálculos, notou-se que faltava 50,65% dos valores gastos com produtos de limpeza, assim calculou-se o percentual de ocupação dos apartamentos com base nos 50,65%, ficando 9,25% para apartamento simples, 34,5% para apartamento luxo e 5,67% para suíte. Totalizou-se um gasto com produtos de limpeza no valor de R\$1.600,17 para os apartamentos, R\$605,16 para o setor operacional e administrativo e R\$1.032,57 para o setor de alimentos e bebidas, salientando-se que o custo deste setor não é objeto de custo deste trabalho. Para evitar distorções, este consumo deveria ser feito por metros quadrados, porém não foi conseguida a planta do hotel, calculando-se pelo consumo médio de água.

5.6 Apuração do Custo das Atividades

Nesta etapa fez-se a alocação dos recursos para as atividades. Primeiro, o hotel foi separado por departamentos e, em seguida, elaborou-se um quadro com os custos que foram direcionados diretamente aos apartamentos. Na tabela 6 encontra-se a apuração dos custos da mão-de-obra, da depreciação, do serviço e do consumo de materiais.

Tabela 6: Apuração dos Custos

Departamentos	Salários (R\$)	Depreciação (R\$)	Serviços (R\$)	Materiais de expediente (R\$)	Produtos de limpeza (R\$)	Materiais consumo lavanderia (R\$)	Total (R\$)
Áreas de Lazer	-	1.552,59	1.484,34	-	97,13	-	3.134,06
Diretoria Administrativa	5.069,70	62,38	1.019,62	-	13,27	-	6.164,97
Diretoria Operacional	5.069,70	148,44	1.101,51	-	13,27	-	6.332,92
Financeiro	39.167,46	441,74	2.816,65	5.646,35	20,39	-	48.092,59
Governança	59.338,24	570,89	16.200,26	92,82	223,41	47.609,24	124.034,86
Manutenção	18.985,66	19.902,87	1.712,84	35,28	76,73	-	40.713,38
Diretoria Geral	6.329,17	6.002,32	754,68	-	13,27	-	13.099,44
Recepção	73.627,87	2.608,73	3.216,42	3.816,10	127,24	-	83.396,36
Reservas	21.824,67	62,38	4.081,03	281,97	20,39	-	26.270,44
Total	229412,47	31.352,34	32.387,35	9872,52	605,10	47609,24	351.239,02

Fonte: Dados da pesquisa

Os salários foram obtidos da folha de pagamento e separados pelos setores. Os serviços são as somas do consumo de energia elétrica, água, telefone e Internet, conforme detalhamento na tabela 3. Os produtos de limpeza foram extraídos da tabela 5 que evidencia o consumo de material para cada departamento do Hotel Delta.

Na tabela 6 pode-se visualizar todos os gastos incorridos no Hotel Delta no mês de agosto de 2009. O valor total dos custos de R\$351.239,02 foram alocados aos apartamentos pelo critério da porcentagem de diárias de cada unidade habitacional, já que a maior parte dos custos é destinada a quantidade de hóspedes e não pela ocupação do apartamento.

5.7 Composição do Custo das Diárias

Os custos obtidos foram direcionados para os apartamentos. O valor do total de custos de R\$351.239,02 da tabela 6 foi distribuído para os apartamentos pelo percentual de diárias. Neste sentido, o total de diárias soma 2.278 (100%), sendo 418 diárias em apartamento simples, 1.600 em apartamento luxo e 260 em suíte, os quais representam respectivamente 18,35%, 70,24% e 11,41% das diárias totais. Uma vez identificado a proporção de ocupação por tipo de quarto se procedeu a cálculo de distribuição de custos às diárias, conforme tabela 7.

Tabela 7: Distribuição dos Custos às Diárias

Apartamentos	Percentual de Diárias	Custos (R\$)
Apartamento Simples	18,35%	64.452,36
Apartamento Luxo	70,24%	246.710,29
Suíte	11,41%	40.076,37
Total	100%	351.239,02

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da distribuição dos custos indiretos indicados na tabela 7, elaborou-se a tabela 8 com a composição de todos os custos que foram direcionados aos apartamentos nos quadros e tabelas desenvolvidos nesta seção.

Tabela 8: Custo das Diárias

Apartamentos	Depreciação (R\$)	Serviços (R\$)	Produtos de Limpeza (R\$)	Produtos de Higiene (R\$)	Custos Indiretos (R\$)	Total (R\$)
Apartamento Simples	1.216,63	2.264,04	299,50	3.331,46	64.452,36	71.563,99
Apartamento Luxo	12.239,60	7.485,15	1.117,07	12.752,00	246.710,29	280.304,11
Suíte	4.749,49	1.587,65	183,58	2.072,20	40.076,37	48.669,29

Fonte: Dados da pesquisa

Os custos indiretos são os valores obtidos pelo percentual da tabela 7. Com isso este estudo de caso chegou ao valor dos custos de cada unidade habitacional do hotel, calculando-se os custos unitários das diárias conforme tabela 9.

Tabela 9: Custo Unitário das Diárias

Apartamentos	Quantidade de diárias	Custo Total (R\$)	Custo Unitário (R\$)
Apartamento Simples	418	71.563,99	171,21
Apartamento Luxo	1.600	280.304,11	175,19
Suíte	260	48.669,29	187,29

Fonte: Dados da pesquisa

Após definição do custo unitário, calculou-se o lucro das diárias na tabela 10.

Tabela 10: Lucro Obtido nas Diárias

Apartamentos	Total do Valor das Diárias (R\$)	Custo Unitário (R\$)	Custo Total (R\$)	Lucro por Diária(R\$)	Lucro Total (R\$)
Apartamento Simples	134.596,00	171,21	71.563,99	150,79	63.032,01
Apartamento Luxo	640.000,00	175,19	280.304,11	224,81	359.695,89
Suíte	122.980,00	187,29	48.669,29	285,71	74.310,71

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 10 demonstra o resultado da aplicação parcial do Custeio Baseado em Atividades, já que para alguns custos não foi possível o direcionamento para as atividades. O hotel possui uma margem de lucro razoável pelo fato do mês de agosto ser de baixa temporada no hotel, reduzindo significativamente o número de ocupação dos apartamentos. Os dados da tabela 10 indicam a obtenção de lucro de 46,83% sobre as diárias dos apartamentos simples, 56,20% dos apartamentos duplos, e 60,40% das suítes.

O Custeio Baseado em Atividades permite a visualização de todas as atividades da empresa, identificando os custos que elas consomem. O modelo proposto poderá ser aprofundado na aplicação do custeio e na identificação do tempo de execução de cada atividade para assim fornecer o custo total de cada serviço.

A implantação deste método demanda tempo e esforço de todos os colaboradores da empresa. Montando-se um modelo adequado as suas necessidades e fornecendo dados quanto a desperdícios de materiais e tempo ocioso, atividades que não agregam valores e redução de custos. Trazendo vantagens as empresas no

controle de custos e tendo posse uma ferramenta que identifique todos os custos gerados em cada atividade e quais são seus produtos e serviços que geram lucros.

6 CONCLUSÃO

No desenvolvimento deste trabalho considerou-se as premissas do método Custeio Baseado em Atividades (ABC) para aplicação deste custeio no Hotel Delta. Identificou-se às atividades executadas pelos funcionários e alguns direcionadores de recursos, faltando encontrar o tempo despendido durante as atividades e os respectivos consumos de custos.

No decorrer da aplicação do método ABC houve muitas limitações quanto a acesso aos custos da empresa e foi encontrado dificuldades na obtenção de informações das atividades de alguns colaboradores e diretores em função do sigilo profissional. Não foi possível conseguir a planta da empresa para direcionar o consumo de água por metros quadrados e tampouco o consumo de kwh dos equipamentos. Com isso, a apropriação foi feita por relatórios cedidos pela empresa, cujo critério utilizado para definir os percentuais não foi provado sua veracidade. Entretanto, mesmo com tantos entraves, procurou-se atender os objetivos da melhor forma possível, direcionando-se esses recursos pelo número de diárias dos apartamentos, uma vez que a maior parte dos custos do Hotel Delta ocorre pela quantidade de pessoas hospedadas e não pela ocupação dos dormitórios.

Tendo as informações corretas dos custos dos serviços, os gestores passam a ter uma ferramenta de gestão estratégica de custos, podendo tomar decisões relevantes na administração da empresa.

Diante do exposto na aplicação do método do Custeio Baseado em Atividades, fazem-se as recomendações consideradas necessárias para continuidade e aprimoramento da pesquisa em empresas de serviços: aprimoramento do modelo de CBA para aplicação em empresas hoteleiras; aplicação do método em restaurantes de hotéis; pesquisa dos métodos de custos utilizados pelos hotéis de Foz do Iguaçu - Paraná e quais informações eles fornecem para tomada de decisões.

As vantagens deste método é o controle de custos detalhado, eliminação de atividades que não agregam valores, investimentos em treinamentos para os funcionários, ampliações da estrutura, definição dos responsáveis pelas atividades e lucratividade dos serviços prestados entre outros. Inere-se que o Método ABC é uma ferramenta auxiliadora na tomada de decisões na gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

BENI, Márcio Carlos. **Análise estrutural do turismo**. São Paulo: Senac, 2001.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul: EDUCS, 2000.

CASTELLI, Geraldo. **Excelência em hotelaria**: uma abordagem prática. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CLEMENTE, Ademir; SOUZA, Alceu. **Considerações de custo e valor da informação**: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação, v. 9, n. esp. 1º sem. 2004. Disponível em:
<<http://www.brapci.ufpr.br/documento.php?dd0=0000001353&dd1=2aa32>>.
Acesso em: 22 de setembro de 2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HARRINGTON, James H. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

IANNI, Octavio. **A era do globalismo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002a.

IANNI, Octavio. **Teorias da globalização**. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002b.

LÉVY, Pierre. **A conexão planetária: o mercado, o ciberespaço e a consciência**. São Paulo: Editora 34, 2001.

MAXIMINIANO, Antonio C. A. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEURER, Cristiane; LOZECKYI, Jéferson. Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC. **Revista Eletrônica Lato Sensu**. Ed.5 - 2008. Disponível em:

<http://web03.unicentro.br/especializacao/revista/edicao5/sociais/SA_Vanta>.

Acesso em: 06 de set. de 2008.

MOTTA, F. C. P. **Teoria geral da administração: uma introdução**. 13. ed. São Paulo: Pioneira, 1986.

PALADINI, Edson P. **Gestão estratégica da qualidade: princípios, métodos e processos**. São Paulo: Atlas, 2008.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. A obtenção de direcionadores de custos adequados: o ponto crucial do custeio baseado em atividades. **Revista Pesquisa e Desenvolvimento tecnológico**. ISSN 0101-5850. Vol. 20. N. 1-2, julho de 1996.

Disponível em <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artabccq.pdf>>

Acesso em 06 de set. de 2008

PORTER, Michael E. **Competição: on competition, estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TAYLOR, Frederick w. **Princípios de administração científica**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

WEBER, Max. **A Ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo: Martin Claret, 2007.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. 2. ed. Caxias do Sul: Educs: 2001.

NOTAS

(1) Cursa Pós-graduação lato sensu Administração Financeira, contábil e controladoria, graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), campus Foz do Iguaçu (2009), atua como analista de Controle Interno da Empresa de Desenvolvimento Urbano e Rural de Toledo - EMDUR.

(2) Graduando de Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), campus Foz do Iguaçu.

(3) Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2004), atua como professor adjunto da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, campus Foz do Iguaçu.

(4) Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2009), atua como professora adjunta no Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, campus sede.

(5) Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), campus Foz do Iguaçu, pós-Graduação lato sensu em Auditoria, Controladoria, Gerenciamento Contábil e Perícia (2009), atua como coordenador de performance industrial.

Enviado: 03/02/2011

Aceito: 19/10/2011

Publicado: 16/08/2012