

Custeio Baseado em Atividades aplicado ao setor hoteleiro

José Arilson de Souza
e-mail: professorarilson@hotmail.com

Iuliana Oliveira Costa
e-mail: iulianacosta@hotmail.com

Wellington Silva Porto
e-mail: wspotto2009@gmail.com

Alexandre de Freitas Carneiro
e-mail: alexandrevha95@gmail.com

Emanuel Fernando Maia de Souza
e-mail: emmanuel@unir.br

Área Temática

Linha Temática 9 – Custos e controle de gestão

Palavras-chave

Custeio Baseado em Atividade. Tomada de decisão. Hotelaria.

Metodologia de investigação aplicada

M2 – De caso/Estudo de campo

Resumo

Este estudo procura demonstrar a aplicação do custeio baseado em atividades para gestão dos gastos de uma empresa do ramo hoteleiro. Propôs ainda, como teste, calcular o custo da prestação de serviços de um hotel à luz do método *Activity Based Costing* (ABC). A pesquisa tem caráter exploratório, descritivo e se configura como um estudo de caso, com abordagens qualitativa e quantitativa. Como resultado, a aplicação do ABC obteve a composição do custo das diárias do hotel e alocação dos recursos para as atividades. Em seguida definiram-se os direcionadores de custos das atividades e os custos por acomodação. A aplicação do método ABC mostrou-se vantajosa, fornecendo subsídios para a tomada de decisão e gestão econômica, melhorando e proporcionando informações sobre os custos das atividades do hotel e identificando limitações de acesso aos dados e suas alocações. Contudo, possibilitou apresentar indicadores para a gestão estratégica dos custos dos serviços prestados.

1. Introdução

O mundo globalizado tem provocado muitas mudanças nos processos e na visão empresarial, devido à competitividade, fazendo com que as empresas ajustem-se aos novos moldes que pede a concorrência, para que consiga estar e permanecer na frente.

Com isso, entende-se que as empresas devem buscar formas viáveis para reduzir seus custos, por meio do seu gerenciamento. As últimas décadas trouxeram grandes mudanças às empresas, incluindo as hoteleiras; os avanços em sistemas computadorizados, inovação tecnológica e competição global.

No entanto, o que se observa na prática é que a maioria dos empresários não tem um planejamento adequado nos seus empreendimentos, principalmente devido à falta de preparo e desconhecimento de instrumentos contábeis que poderiam auxiliá-los na gestão, atentando-se somente para os problemas cotidianos, não conseguindo tomar decisões acertadas sobre o futuro do negócio.

Dessa forma, a administração de custos, hoje, é um fator imprescindível para uma administração eficaz, bem como para oferecer um planejamento verdadeiro para decisões futuras, tanto a curto como a longo prazo. (RAUPP e CAVALCANTE, 2104, p. 2).

Com o crescimento das empresas e o aumento da distância entre administrador e seus ativos e pessoas administradas, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão: a gerencial, como aponta Martins (2003, p. 14). Assim, torna-se possível identificar os principais focos de custo dentro da organização, podendo o gestor agir de forma corretiva com o intuito de reduzir seus custos, sem perder a rentabilidade.

A Contabilidade de Custos auxilia a administração no desenvolvimento e na implementação da estratégia empresarial. (RAUPP e CAVALCANTE, 2014, p. 2).

Sendo assim, necessitam os hotéis da importante ferramenta que é a contabilidade de custos, para uma eficiente gestão de custos e desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com um diferencial que ofereça maior valor ao cliente por um custo menor.

A pergunta principal que norteia este artigo é: Quais as vantagens da aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades no ramo da hotelaria?

Tendo em vista o contexto apresentado, onde fica evidente a importância da gestão dos custos, a pesquisa tem por objetivo apontar pontos relevantes da gestão de custos dentro das empresas, demonstrar com a aplicação do método Custeio Baseado em Atividades os custos das diárias do segmento hoteleiro e um melhor controle para gestão dos gastos de uma empresa se utilizando das atividades e seus direcionadores.

2. Referencial teórico

Neste tópico serão tratados os aspectos conceituais de custos e do método de Custeio Baseado em Atividades, bem como peculiaridades dos custos no sistema hoteleiro.

2.1 Custos

Em seu surgimento, a Contabilidade de Custos teve como principal objetivo somente a avaliação de estoques; ela teve sua origem na Era Mercantilista e se utiliza como sua principal fonte de dados a Contabilidade Financeira.

Com o crescimento das empresas e o consequente aumento da complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis como auxílio gerencial. (BORNIA, 2009).

Com esse novo espaço a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes, ela auxilia no controle e ajuda a tomadas de decisões.

Abrantes, Arieira e Santana Júnior (2003, p. 549) afirmam que a contabilidade de custos tem por objetivo fornecer aos seus usuários informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão, e dessa forma contribuir para a formulação das principais políticas das organizações, proporcionando uma ferramenta de análise capaz de gerar benefícios futuros.

As informações de custos são ferramentas para desenvolverem as estratégias organizacionais no intuito de obter uma vantagem competitiva, ou seja, para criar um valor maior para o cliente a um custo igual ou inferior àquele oferecido pelos competidores. Para tanto, torna-se necessário compreender toda a estrutura de custos da cadeia de valor. Sobre isso, Shank e Govindarajan (1997, p. 21) enfatizam que:

No gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em ação em uma determinada situação.

O conceito de direcionador de custos pode ser explicado como sendo a verdadeira causa dos custos das atividades, ou seja, o fator que determina qual será o custo de uma atividade. Martins (2003, p. 67) ressalta que para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. O direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Martins (2003, p. 67) classifica os direcionadores de custo em dois tipos: os de primeiro estágio, denominados, também, direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, chamados de direcionadores de custo de atividades. O primeiro tipo indica a forma como as atividades consomem recursos, permitindo o custeio dos mesmos às atividades e mostrando a relação entre os gastos da empresa com as atividades por ela exercidas. O segundo tipo demonstra a ma-

neira como os produtos utilizam as atividades, tendo como função possibilitar a alocação dos custos das atividades aos produtos.

Os Custos dentro de uma empresa podem estar divididos quanto a sua apuração como custos diretos e indiretos e quanto a sua formação, eles podem ser custos fixos e custos variáveis.

Martins (2003, p. 32) define os custos diretos com relação aos produtos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo.

De acordo com Bornia (2009) os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso.

Quanto a sua formação, Dutra (2003, p. 47) conceitua custo fixo como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais. O custo variável Martins (2003, p. 33) considera quando o custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção.

2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Sistema de Custeio ABC surgiu na década de 90 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo de recursos de produtos/serviços, e vem sendo utilizado devido à evolução tecnológica. Esse sistema atribui aos objetos de custeio tais como produtos, serviços, clientes entre outros e todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos.

O aumento da participação dos custos indiretos em relação ao custo total dentro das empresas, que ocorrem, dentre muitos fatores, os critérios de rateio utilizados se mostraram inadequados. A partir de então, as empresas passaram a presenciar distorções significativas em sua contabilidade de custos, e entre as soluções desenvolvidas para amenizar as dificuldades de alocação dos custos indiretos, tem-se o custeio baseado em atividades. (MARTINS, 2003, p. 60).

O sistema ABC é um sistema que permite aos gestores uma visão estratégica da empresa, ao identificar as suas potencialidades, os seus pontos fracos e as oportunidades de melhoria. Uma das grandes vantagens do ABC, segundo Martins (2003, p. 215), é a de não restringir a análise ao custo do produto e sua lucratividade.

A análise do ABC permite que os processos ocorridos na empresa sejam custeados, pois são compostos por atividades que se inter-relacionam; e possibilitam a visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

2.3 Gestão de custos

O papel da informação contábil dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais. (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

A Contabilidade de Custos é utilizada na estrutura da empresa como ferramenta de auxílio a administração, ela proporciona informações gerenciais para determinação da rentabilidade, para avaliação do patrimônio, controle, planejamento e tomada de decisão.

Todas as empresas estão sendo obrigadas a se adaptar a nova realidade do mercado e a se aperfeiçoar de forma contínua e eficiente. (BORNIA, 2009). Daí a importância de os gestores se preocuparem em melhor gerir seus custos utilizando-se das ferramentas contábeis para acompanhar as evoluções do mercado e manter sua permanência no mesmo.

Segundo Martins (2003, p. 14), a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, ressalta Martins (2003, p. 15) que essa nova visão por parte dos usuários de custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido.

2.4 Custos no sistema hoteleiro

O segmento Hoteleiro diferencia-se de outros segmentos como o industrial e o comercial, pois sua principal atividade advém da prestação de serviço, ou seja, a hospedagem que é fundamental para seu sucesso. A figura 1 representa a relação da qualidade e da sobrevivência das empresas, onde a produtividade pode ser obtida através de várias relações sendo uma delas a relação de qualidade/custos. (CASTELLI, 2003, p. 30). O futuro de uma empresa depende de

sua capacidade de atender requisitos de qualidade como produto/serviço, com custos menores para ter melhor preço, mas sem perder a qualidade e satisfaçam as demandas e expectativas de seus clientes.

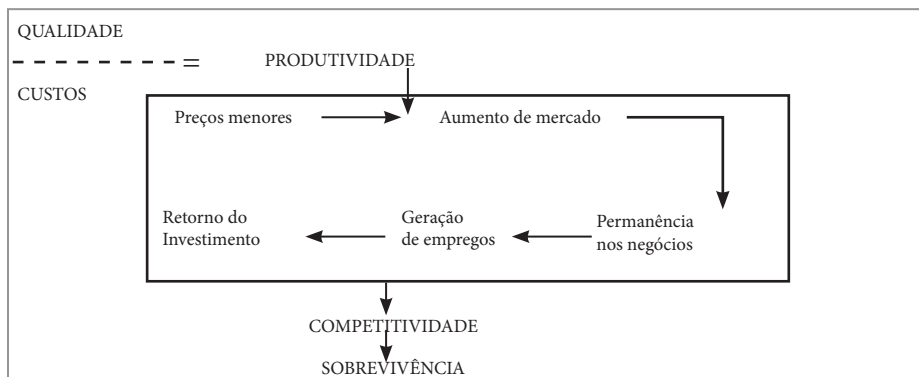


Figura 1 Relação qualidade /sobrevivência

Fonte: Castelli (2003, p. 30)

Kaplan e Cooper (1998, p. 252). *apud* Caldas, Caldas e Silva (2006, p. 9) afirmam que as empresas de serviços enfrentam um ambiente complexo quando se trata de custeio de produtos e de serviços, porque as decisões geradoras de custos quase sempre são independentes das decisões que geram receitas.

Numa visão sistêmica, o hotel é composto de diversas áreas encarregadas a desenvolver atividades que atendam ao objetivo final do empreendimento: oferecer o produto/serviço ao cliente. O sistema hoteleiro, de acordo com Castelli (2003, p. 86) é composto por três grandes áreas: hospedagem, alimentação e bebidas e administração; e descreve que cada uma dessas áreas pode sofrer uma divisão ainda maior, conforme figura 2.

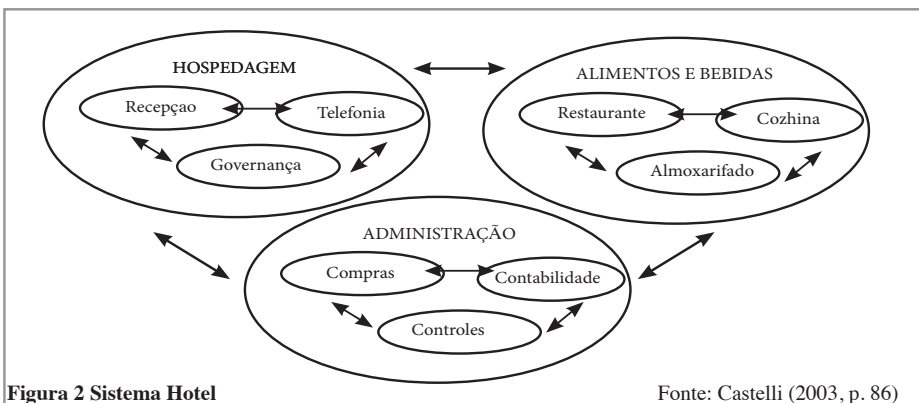


Figura 2 Sistema Hotel

Fonte: Castelli (2003, p. 86)

2.5 Visão sistêmica e a sua relação com o sistema de custo por atividade observado o ramo Hoteleiro

A Visão sistêmica consiste na habilidade em compreender os sistemas de acordo com a abordagem da Teoria Geral dos Sistemas abordada por Maximiano (2008, p. 317), ou seja, ter o conhecimento do todo, de modo a permitir a análise ou a interferência no mesmo.

A visão sistêmica é formada a partir do conhecimento do conceito e das características dos sistemas.

E segundo Maximiano (2008, p. 308) o sistema é um todo complexo ou organizado; um conjunto de partes que interagem, ou seja, são conjuntos de dados que geram informações que servirão para tomada de decisão e, ainda, um conjunto de procedimentos, técnicas e métodos desenvolvidos e interligados com o fim da obtenção de um resultado mais eficaz e eficiente no menor espaço de tempo.

Assim, o uso da contabilidade de custos internamente busca fornecer essas informações sobre clientes, serviços, atividades ou quaisquer partes integrantes dos fatores de decisão dos gestores da entidade; e o sistema de custo pode ser adotado para um maior controle e auxílio na tomada de decisão, podendo também ser aplicado e desenvolvido no ramo de prestação de serviços, que representado pelo ramo hoteleiro, ele pode ser utilizado pelas áreas administrativas e financeiras, e desempenhar dentro da administração do hotel um melhor planejamento e controle financeiro.

3. Método

A presente pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, pois segundo Gil (2012, p. 57) O “estudo de caso, caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos”, no caso, denominada a empresa Hotel Modelo.

Estudou-se a bibliografia sobre o Custeio Baseado em Atividades e custos aplicados na hotelaria, analisando a melhor forma de propor sua aplicação numa empresa do ramo hoteleiro. Após conclusão desta etapa, foi feito o estudo de caso em um hotel da cidade de Cerejeiras – RO.

No decorrer de seu desenvolvimento foram feitas entrevistas informais com os empresários e visitas à empresa. Para a adequação dos direcionadores de

recursos e das atividades, utilizou-se como base os direcionadores e atividades já realizadas em uma pesquisa no ramo hoteleiro na cidade de Foz do Iguaçu – PR (Duduche *et al.* 2011), adequando a realidade do hotel na cidade de Cerejeiras – RO.

Por fim, utilizou-se de análise documental tanto qualitativa quanto quantitativa para descrever os fatos analisados e elaboração de cálculos, propondo-se a aplicação do Custeio Baseado em Atividades.

4. Resultados obtidos

A partir deste tópico, os resultados da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades serão apresentados considerando como objeto de pesquisa um hotel, cuja identificação não foi autorizada por seu proprietário.

4.1 Apresentação da Empresa

O hotel objeto deste estudo de caso está situado na cidade de Cerejeiras – RO, e é nominado neste trabalho de Hotel Modelo.

O referido hotel foi criado no ano de 2009, mas sua inauguração aconteceu somente ano de 2012, considerado nos dias atuais uma microempresa, emprega 7 pessoas, possuindo 31 apartamentos.

Dividindo-se em setores operacionais, administrativos e de alimentos. Tem-se que o setor operacional é composto de recepção, reservas, manutenção e governança que se subdividem zeladoria e lavanderia.

O setor de alimentos conta com cozinha, padaria, e almoxarifado, o setor administrativo é dividido em recursos humanos, departamento de pessoal e financeiro.

4.2. Aplicação do Custeio Baseado em Atividades no Hotel Modelo

Ao estudar a empresa detalhadamente, percebeu-se que há dificuldades de apuração dos custos dos seus serviços. A empresa ainda não possui nenhum sistema de custos, e os custos entendidos pelos empresários não atendem 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.

Tendo em vista a dificuldade do hotel em apurar seus custos, foi proposta a aplicação 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 compõem as diárias, por isso não foi analisado o custo de lavagem de roupas cobradas à parte da diária.

Não foi analisado o custo do café da manhã, devido à complexidade de separar os custos da cozinha do hotel.

A partir das considerações apresentadas foi estruturada a tabela 1.

Junho de 2014						
Apartamentos	Quantidade	Quantidade de	Capacidade	Ocupação	Preço médio da	Receita de diárias
	de Quartos	Leitos por quarto	mensal de ocupação	mensal em %	diária por pessoas	mês de Junho/2014
Apartamento Simples	23	2	1380	5,73%	R\$ 45,00	R\$ 3.555,00
Apartamento de Luxo	4	1	240	57,50%	R\$ 100,00	R\$13.800,00
Suite	4	1	240	87,91%	R\$ 55,00	R\$11.605,00
Total	31		1860			R\$28.960,00

Tabela 1 Diárias do Hotel Modelo

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 1, identificam-se os quartos e os valores das diárias. O hotel possui 23 apartamentos simples, com 46 camas, e a ocupação mensal destes apartamentos é a multiplicação das camas pela quantidade de dias do mês de junho de 2014. Tendo ocupação máxima de 1.380 pessoas, neste período o hotel utilizou somente 5,73% de sua capacidade nos apartamentos simples. Assim, a receita do apartamento foi definida pela utilização de 79 diárias multiplicada pelo valor de R\$ 45,00, chegando ao total de R\$3.555,00. No apartamento luxo foram ocupa-

das 138 diárias, tendo resultado final de R\$ 13.800,00. Na suíte a ocupação foi de 211 pessoas, totalizando a receita mensal de R\$ 11.605,00. A receita total do hotel de prestação de serviços neste mês foi de R\$ 28.960,00.

Para se calcular os custos primeiro foram identificadas todas as atividades exercidas no Hotel Modelo. 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.

4.3 Atividades

A recepção é composta por quatro funcionários. Este setor é responsável pela comunicação com os hóspedes, por isso, o setor deve estar bem preparado para atendê-los com eficiência, exercendo sua função com qualidade.

Os recepcionistas desempenham as atividades de: atendimento ao público, telefonia, fechamento de caixa, cobrança de serviços de hospedagem, controle dos serviços de hospedagem, controle de chaves e atender as necessidades do hóspede de acordo com as normas da empresa e 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. As reservas são feitas por e-mail, telefone e pessoalmente.

A manutenção conta com funcionários que desempenham também a função na recepção e quando exige um maior conhecimento é feita a contratação de um profissional específico para prestar serviços de manutenção.

A governança do Hotel Modelo é responsável por controlar a lavanderia e zeladoria, possuindo 3 camareiras que desempenham também a função de faxineiras.

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 roupa, supervisionar o estado da roupa do hotel e controlar a utilização dos produtos de limpeza.

As camareiras limpam os quartos, repõem itens de higiene pessoal, retiram a roupa suja que a encaminham para a lavanderia e limpam os demais setores do hotel.

A governança supervisiona o serviço das camareiras constantemente para garantir a padronização dos serviços prestados.

As funções administrativas são exercidas por um gestor que desempenha as atividades: faturar serviços de hospedagem, administrar as contas a pagar, gerenciamento das atividades bancárias, administração de pagamentos efetuados, conferência da folha de pagamento, elaboração de escalas, contratação, demissão.

4.4 Direcionadores de recursos

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 junho de 2014:

Atividades	Direcionadores de Recursos	Quantidade Direcionadores mês
1) Recepção		
Atividade de Hospedagem	Quantidade de hospedagem	428
Fechamento do Caixa	Dias do mês	30 dias
Elaboração de escalas	Quantidade de recepcionistas	4 recepcionistas
2) Reservas		
Elaborar estatística de reservas	Dias do mês	20
Impressão de e-mails	quantidade de e-mails	10 e-mail arquivados
Emissão de Listas de reservas	Dias do mês	30 dias
3) Manutenção		
Reparo Apartamento simples	Quantidade de Apartamentos	10 apartamentos
Reparo apartamento de Luxo	Quantidade de Apartamentos	2 apartamentos
Reparos em equipamentos	Quantidade de Apartamentos	4 apartamentos
4) Governança		
Serviço de lavagem de roupas	Quilos de Roupas	136,800 quilos
Reposição de itens do quarto	consumo de água	28%

Limpeza dos quartos	consumo de água	40%
Limpeza dos departamentos do hotel	Consumo de água	44%
5)Administração		
faturamento	Quantidade de pagamento a prazo	20 boletos
Contas a pagar	Emissão de boletos	20 boletos
Folha de pagamentos	Número de funcionários	7

Tabela 2 Direcionadores de Recursos

Fonte: dados da pesquisa

Ressalta-se que os direcionadores foram localizados apenas para as atividades que geram custos de materiais.

4.5 Apuração dos custos e dos Recursos

Nesta etapa foi apurado todo o custo incorrido no mês de junho de 2014.

Departamentos	Energia Elétrica (R\$)	%	Água (R\$)	%	Telefone (R\$)	%	Internet (R\$)	%	Total
Almoxarifado	R\$ 12,12	1%	R\$ 7,07	1%	-	-	-	-	R\$19,19
Cozinha	R\$ 181,80	15%	R\$ 155,54	22%	-	-	-	-	R\$337,34
Diretoria Administrativa	R\$ 15,76	1%	R\$ 35,35	5%	-	-	-	-	R\$ 51,11
Financeiro	R\$ 24,24	2%	R\$ 7,07	1%	-	-	-	-	R\$ 31,31
Governança	R\$ 121,20	10%	R\$ 84,84	12%					R\$ 206,04
Apartamento simples	R\$ 96,96	8%	R\$ 56,56	8%	-	-	-	-	R\$ 153,52
Apartamento Luxo	R\$ 121,20	10%	R\$ 56,56	8%	-	-	-	-	R\$ 177,76
Suíte	R\$ 121,20	10%	R\$ 63,63	9%	-	-	-	-	R\$ 184,83
Manutenção	R\$ 48,48	4%	R\$ 14,14	2%	-	-	-	-	R\$ 62,62
Estacionamento	R\$ 60,60	5%	-	-	-	-	-	-	R\$ 60,60
Recepção	R\$ 24,24	2%	R\$ 21,21	3%	R\$ 192,00	100%	R\$ 128,00	100%	R\$ 365,45
Lavanderia	R\$ 387,84	32%	R\$ 205,03	29%					R\$ 592,87
Total	R\$ 1.212,00	100%	R\$ 707,00	100%	R\$ 192,00	100%	R\$ 128,00	100%	R\$ 2.242,64

Tabela 3 Consumo de serviço no mês 06/2014

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 3 foi desenvolvida utilizando-se dados do Hotel Modelo. O hotel possui um maior consumo de energia elétrica e água nos departamentos da lavanderia e cozinha. O valor do telefone e da internet descrito na tabela 3 é utilizado somente pela recepção. Os dados descritos na Tabela 3 foram obtidos junto ao 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 Modelo.

Consumo de Materiais	Preço Unitário (R\$)
Caneta	R\$ 1,50
Grampo	R\$ 2,00
Sabonete	R\$ 0,90
Produtos de lavanderia por quilo de Roupas	R\$ 4,50
Reparo apartamento simples	R\$ 20,00
Reparo apartamento de luxo	R\$ 20,00
Reparo em equipamentos	-
Via Nota Fiscal	R\$ 0,40

Tabela 4 Consumo de materiais no mês 06/2014

Fonte : dados da pesquisa

Na recepção constatou-se que os materiais utilizados são: caneta, nota fiscal, recibo, cliques. O departamento financeiro, que abrange: o departamento de pessoal, faturamento, utiliza como materiais: grampo, cliques, nota fiscal, recibo, caneta.

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

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 49% para lavanderia.

Calculou-se o percentual de ocupação dos apartamentos, ficando 5% para apartamento simples, 6% para apartamento luxo e 8% para suíte.

Departamentos	Consumo de Água em Percentual	Produto de Limpeza em R\$
Almoxarifado	1%	R\$ 9,60
Cozinha	23%	R\$ 220,80
Diretoria Administrativa	2%	R\$ 19,20
Governança	1%	R\$ 9,60
Financeiro	1%	R\$ 9,60
Apartamento simples	5%	R\$ 48,00
Apartamento Luxo	6%	R\$ 57,60
Suíte	8%	R\$ 76,80
Manutenção	1%	R\$ 9,60
Recepção	3%	R\$ 28,80
Lavanderia	49%	R\$ 470,40
Total	100%	R\$ 960,00

Tabela 5 Consumo de Material de Limpeza no mês 06/2014

Fonte: dados da pesquisa

Totalizou-se um gasto com produtos de limpeza no valor de R\$ 182,40 para os apartamentos, recepção R\$ 28,80, e lavanderia que teve o maior consumo R\$ 470,40 e R\$ 230,40 para a cozinha e almoxarifado; salientando-se que o custo deste setor não é objeto de custo deste trabalho.

4.6 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. 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 Modelo. A depreciação foi alocada a cada departamento conforme suas respectivas áreas de ocupação. A área total do hotel

é 711 m², sendo os departamentos administrativo e financeiro que representam 4,22% do total, Governança 7,59%, e Recepção 15,75%, multiplicando o percentual pelo valor depreciado no mês de junho que foi R\$ 3.333,33.

Na tabela 6 podem-se visualizar todos os gastos incorridos no Hotel Modelo no mês de junho de 2014. O valor total dos custos de R\$ 10.110,09, 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.

Departamentos	Salários (R\$)	Depreciação (R\$)	Serviços (R\$) tabela 3	Produtos de Limpeza (R\$) tabela 5	Materiais de Consumo Lavanderia (R\$) tabela 5	Total (R\$)
Administrativo e Financeiro	R\$ 1.500,00	R\$ 140,60	R\$ 82,42	R\$ 28,80	-	R\$ 1.751,82
Governança	R\$ 4.800,00	R\$ 252,99	R\$ 206,04	R\$ 9,60	R\$ 470,40	R\$ 5.739,03
Recepção	R\$ 1.700,00	R\$ 524,99	R\$ 365,45	R\$ 28,80	-	R\$ 2.619,24
Total	R\$ 8.000,00	R\$ 918,58	R\$ 653,91	R\$ 67,20	R\$ 470,40	R\$10.110,09

Tabela 6 Apuração dos Custos Indiretos

Fonte: dados da pesquisa

4.7 Composição do custo das diárias

Os custos obtidos foram direcionados para os apartamentos. O valor do total de custos de R\$ 10.110,09 da tabela 6 foi distribuído para os apartamentos pelo percentual de diárias. Neste sentido, o total de diárias soma 428 (100%), sendo 79 diárias em apartamento simples, em apartamento luxo 138 e 211 em suíte, os quais representam respectivamente 18,45%, 32,25% e 49,30% 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.

Apartamentos	Percentual de diárias	Custos (R\$)
Apartamentos Simples	18,45%	R\$ 1.865,31
Apartamento de Luxo	32,25%	R\$ 3.260,50
Suíte	49,30%	R\$ 4.984,27
Total	100%	R\$ 10.110,09

Tabela 7 Distribuição dos Custos Indiretos das diárias

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.

Apartamentos	Depreciação (R\$)	Serviços (R\$) tabela 3	Produtos de Limpeza (R\$) tabela 5	Produtos de higiene (R\$)	Custos indiretos (R\$) tabela 7	Total (R\$)
Apartamento Simples	R\$ 450,00	R\$ 153,52	R\$ 48,00	R\$ 102,70	R\$ 1.865,31	R\$2.619,53
Apartamento de Luxo	R\$ 957,00	R\$ 177,76	R\$ 57,60	R\$ 76,70	R\$ 3.260,50	R\$4.529,56
Suíte	R\$ 1.007,33	R\$ 184,83	R\$ 76,80	R\$ 192,00	R\$ 4.984,27	R\$6.445,23
Total	R\$ 2.414,33	R\$ 516,11	R\$ 182,40	R\$ 371,40	R\$ 10.110,09	R\$13.594,33

Tabela 8 Custo das diárias

Fonte: dados da pesquisa

Os custos indiretos são os valores obtidos pelo percentual da tabela 7 e foram distribuídos para os apartamentos pelo percentual de diárias do mês de Junho de 2014, obtendo uma distribuição para os apartamentos simples de R\$ 2.619,53, Luxo R\$ 4.529,56 e suíte R\$ 6.445,23 em seguida dividindo os valores pela quantidade de diárias de cada apartamento.

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.

Apartamentos	Quantidade de diárias	Custo total (R\$) tabela 8	Custo Unitário (R\$)
Apartamentos Simples	79	R\$ 2.619,53	R\$ 33,15
Apartamento Luxo	138	R\$ 4.529,56	R\$ 32,82
Suíte	211	R\$ 6.445,23	R\$ 30,54

Tabela 9 Custo unitário das diárias

Fonte: dados da pesquisa

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

Apartamentos	Total do valor das diárias (R\$)	Custo Unitário (R\$) tabela 9	Custo total (R\$) tabela 8	Lucro por diária (R\$)	Lucro por diária (%)	Lucro total (R\$)
Apartamentos Simples	R\$ 3.555,00	R\$ 33,15	R\$ 2.619,53	R\$ 11,85	26,33%	R\$ 935,47
Apartamento Luxo	R\$ 13.800,00	R\$ 32,82	R\$ 4.529,56	R\$ 67,18	67,17%	R\$ 9.270,44
Suíte	R\$ 11.605,00	R\$ 30,54	R\$ 6.445,23	R\$ 24,46	44,46%	R\$ 5.159,77

Tabela 10 Lucro obtido nas diárias

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. Os dados da tabela 10 indicam a obtenção de lucro de 26,33% sobre as diárias dos apartamentos simples, 67,17% dos apartamentos duplos, e 44,46% das suítes.

O método Custeio Baseado em Atividades permite uma visualização de todas as atividades da empresa, identificando os custos que elas consomem. O modelo proposto poderá ser aprofundado na implantação 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 o 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.

Considerações Finais

De acordo com a pesquisa foi constatado que o hotel Modelo não utiliza nenhuma ferramenta de controle de seus custos. Dado que a mesma é um apoio essencial para o empresário/administrador tomar suas decisões utilizando as informações, identificando os custos mais relevantes.

O objetivo deste estudo foi atingido quanto a aplicação do método Custeio Baseado em Atividades (ABC) para aplicação no hotel Modelo. Identificaram-se as 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 de algumas atividades. Com isso, a apropriação das atividades foi feita por dados cedidos pela empresa, cujo critério utilizado para definir os percentuais não foi provada sua veracidade.

Entretanto, 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 Modelo ocorre pela quantidade de pessoas hospedadas e não pela ocupação dos dormitórios.

A vantagem da aplicação do sistema de custeamento baseado em atividades é fornecer subsídios para gestão econômica, melhores informações auxiliando a tomada de decisão, partindo do pressuposto que os recursos gastos pela organização são consumidos pelas atividades desenvolvidas e que os serviços consomem estas atividades; tendo os gestores essas informações dos custos dos serviços podem então utilizá-las como uma ferramenta de gestão estratégica dos 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; aplicação do método em restaurantes de hotéis; pesquisa dos métodos de custos utilizados pelos hotéis localizados nos municípios de Rondônia e quais informações eles fornecem para tomada de decisões.

Referências

ABRANTES, Luiz Antônio; ARIEIRA, Jailson de Oliveira; SANTANA JR, Airton Vidigal. Sistema de custeio aplicado em um empreendimento do setor hoteleiro. In: EGEPE – **Encontro de Estudos Sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. 2003, Anais. Brasília: UEM/UEL/UnB, 2003, p. 548-561.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALDAS, Erick Augusto Pereira; CALDAS, Patrícia D'Oliveira Araújo; SILVA, José Dionísio Gomes da. Avaliação da estrutura da gestão de custos no setor de hospedagem dos hotéis nordestinos: um estudo nos estados do Rio Grande do Norte, Paraíba e Pernambuco. *Revista Acadêmica*. Dez. 2006.

CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira**. 9 ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2003

DUDUCHE, Kelly *et al.* Custeio Baseado em Atividade: Proposta de Implantação em uma Empresa hoteleira. ***Perspectivas Contemporâneas***. Campo Mourão, v. 6, n. 2, p. 101-125, jul./dez. 2011.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital**. 6 ed. 3 reimpr. São Paulo : Atlas, 2008.

SHANK, K. John; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. 6 ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus 1997.

RAUPP, Fabiano Maury; CAVALCANTE, Henrique Torres; **Implementação do Custeio Baseado em Atividades para Gestão dos Custos de uma Empresa de Serviços Alimentícios**. In: EGEPE – Encontro de Estudos Sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas. 2014, Anais. Brasília: UEM/UEL/UnB, 2014, p. 1-17.