

ROSILENE ELLER

**UMA SISTEMÁTICA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC NA
HOTELARIA: UM ESTUDO DE CASO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Antonio Cezar Bornia, Dr.

FLORIANÓPOLIS / SC

2002

ROSILENE ELLER

**UMA SISTEMÁTICA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC NA
HOTELARIA: UM ESTUDO DE CASO**

Dissertação aprovada para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, na Universidade de Santa Catarina, pela comissão formada pelos professores:

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Programa de Pós-Graduação

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Orientador

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Florianópolis, setembro de 2002

*À minha família,
pela confiança.*

MUDE

Mude, mas comece devagar, porque a direção é mais importante que a velocidade.
 Sente-se em outra cadeira, no outro lado da mesa. Mais tarde, mude de mesa.
 Quando sair, procure andar pelo outro lado da rua.
 Depois, mude de caminho, ande por outras ruas, calmamente, observando com atenção os
 lugares por onde você passa.
 Tome outros ônibus. Mude por uns tempos o estilo das roupas.
 Dê os seus sapatos velhos.
 Procure andar descalço alguns dias. Tire uma tarde inteira para passear livremente na praia,
 ou no parque, e ouvir o canto dos passarinhos.
 Veja o mundo de outras perspectivas. Abra e feche as gavetas e portas com a mão esquerda.
 Durma no outro lado da cama...depois, procure dormir em outras camas.
 Assista a outros programas de tv, compre outros jornais...leia outros livros, viva outros
 romances. Não faça do hábito um estilo de vida. Ame a novidade.
 Durma mais tarde. Durma mais cedo. Aprenda uma palavra nova por dia, numa outra língua.
 Corrija a postura. Coma um pouco menos, escolha comidas diferentes, novos temperos, novas
 cores, novas delícias.
 Tente o novo todo dia.
 O novo lado, o novo método, o novo sabor, o novo jeito, o novo prazer, o novo amor, a nova
 vida.
 Tente.
 Busque novos amigos. Tente novos amores. Faça novas relações. Almoce em outros locais, vá
 a outros restaurantes, tome outro tipo de bebida, compre pão em outra padaria. Almoce mais
 cedo, jante mais tarde ou vice-versa.
 Escolha outro mercado... outra marca de sabonete, outro creme dental...tome banho em novos
 horários.
 Use canetas de outras cores. Vá passear em outros lugares. Ame muito, cada vez mais, de
 modos diferentes. Troque de bolsa, de carteira, de malas, troque de carro, compre novos
 óculos, escreva outras poesias.
 Jogue os velhos relógios, quebre delicadamente esses horrorosos despertadores.
 Abra conta em outro banco.
 Vá a outros cinemas, outros cabeleireiros, outros teatros, visite novos museus.
 Mude.
 Lembre-se que a Vida é uma só.
 E pense seriamente em arrumar um outro emprego, uma nova ocupação, um trabalho mais
light, mais prazeroso, mais digno, mais humano.
 Se você não encontrar razões para ser livre, invente-as. Seja criativo.
 E aproveite para fazer uma viagem despreziosa, longa, se possível sem destino.
 Experimente coisas novas. Troque novamente. Mude, de novo.
 Você certamente conhecerá coisas melhores e coisas piores do que as já conhecidas, mas não
 é isso o que importa.
 O mais importante é a mudança, o movimento, o dinamismo, a energia.
 Só o que está morto não muda! Repito por pura alegria de viver:
 a salvação é pelo risco, sem o qual a vida não vale a pena!

Clarice Lispector

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela vida.

A minha família que, apesar da distância física, sempre a senti na energia que iluminava meu caminho.

Ao Professor Antonio Cezar Bornia, à Professora Maria Silene Leite que pacientemente me orientaram para a realização desta pesquisa e à Professora Bernadete Maria Taranto Piazza que cuidadosamente revisou este trabalho.

Ao pessoal da Farah, Gasparino, Gomes e Silva Advogados Associados S/C, empresa em que trabalho, pela confiança e compreensão na liberação, durante horário de expediente, para participar das aulas e demais eventos.

Ao pessoal do hotel em estudo, pela hospitalidade e condições para o desenvolvimento deste estudo.

A meu namorado, Charles Edsom Savaris, pelo constante apoio, carinho e compreensão em todos os momentos.

A meus colegas que direta ou indiretamente, participaram dessa longa caminhada, em especial à Rosângela Dellavechia, cuja participação foi fundamental para a concretização deste estudo.

À Universidade Federal de Santa Catarina, principalmente ao Departamento de Pós-Graduação de Engenharia e Sistemas e a seu corpo docente.

Muito Obrigada!

RESUMO

ELLER, Rosilene. **Uma sistemática para implantação do ABC na hotelaria: um estudo de caso**. 2002. 149 f.. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Este trabalho desenvolve uma sistemática para implantação ABC na hotelaria, objetivando a melhoria da gestão de custos. As etapas de aplicação do ABC foram desenvolvidas com base em estudos realizados por pesquisadores clássicos em sintonia com as necessidades observadas no hotel em estudo. Definida a sistemática, desenvolve-se uma implantação parcial do ABC em um caso real na hotelaria, objetivando a validação do sistema. A sistematização para implantação do ABC se desenvolveu no setor de hospedagem do hotel, objeto do estudo de caso. Para tanto, foi necessário levantar o processo produtivo, conhecer as atividades e os recursos envolvidos e estabelecer direcionadores de custos. Após o custeamento dos produtos nas categorias de apartamentos, analisaram-se os custos com desperdícios com vistas à otimização do processo. Oportunamente, foram elencadas sugestões de medidas corretivas que tendem a reduzir ou eliminar os desperdícios e custos elevados, permitindo, assim, a gestão de custos eficaz. Diante dos fatos, conclui-se que o ABC é adequado para ser aplicado nos hotéis, pois, propicia a apuração dos custos dos produtos de forma acurada, permitindo, assim, gerar informações eficazes de custos para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Hotel, Teoria de Sistemas, Custeio Baseado em Atividades, Desperdícios.

ABSTRACT

ELLER, Rosilene. **A system for implementing the ABC in hotel industry: a case study.**

2002. 149 f. Disquisition. (Master in Production Engineering) – Program of Post-Graduation in Production Engineering, UFSC, Florianópolis.

This project develops a system for implementing ABC into the hotel industry assigning the betterment of cost runs. The stages of application of ABC were developed with a base in studies done by experienced researchers observing the needs of the aforementioned hotel. Defined the system, it develops a partial implementation of ABC in a real case in the hotel industry, aiming the system validation. The system for ABC implementation was developed in the sector of hospitality in the hotel, object of the study. For so, it was necessary to undertake the productive process, to know the activities and the involved recourses and to establish the directions of the costs. After the products defrayed in the category of apartments. The costs were analyzed with wastage seeing the process optimization. Moreover, suggestions were submitted for corrective measures that tends to reduce or eliminate the wastage of high cost. Permitting, yet, efficient cost runs. Beyond the facts, it was concluded the ABC is adequate to be applied in hotels. Since it apportions the poll of conduction cost accurately, allowing therefore, to generate efficient information of costs for the decision making.

Key words: hotel, wastage, cost based in activities, system theory

SUMÁRIO

RESUMO.....	p. 006
ABSTRACT.....	p. 007
LISTA DE FIGURAS.....	p. 012
LISTA DE TABELAS.....	p. 014

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO AO ESTUDO

1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO.....	p. 015
1.2 - FORMULAÇÃO DO PROBLEMA.....	p. 015
1.3 - OBJETIVOS DA PESQUISA.....	p. 018
1.3.1 - GERAL.....	p. 018
1.3.2 - ESPECÍFICO.....	p. 019
1.4 - JUSTIFICATIVA.....	p. 019
1.5 - METODOLOGIA DA PESQUISA.....	p. 024
1.5.1 - NATUREZA DA PESQUISA.....	p. 024
1.5.2 - COLETA DE DADOS DA PESQUISA.....	p. 025
1.5.2.1 - Tipos de Dados.....	p. 025
1.5.2.2 - Coleta de Dados.....	p. 026
1.5.3 - LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	p. 027
1.6 - ESTRUTURA DO TRABALHO.....	p. 028

CAPÍTULO 2 - INDÚSTRIA DE SERVIÇOS E DE HOTELARIA

2.1 - SERVIÇO.....	p. 030
2.2 - TURISMO.....	p. 033
2.3 - HOTELARIA.....	p. 035
2.3.1 - O SETOR HOTELEIRO NO BRASIL.....	p. 037
2.3.1.1 – Classificação dos Hotéis no Brasil.....	p. 038
2.3.2 - O SETOR HOTELEIRO EM SANTA CATARINA E FLORIANÓPOLIS.....	p. 041
2.3.3 - VISÃO SISTÊMICA DE UM HOTEL.....	p. 044

2.3.3.1 - Teoria de Sistemas.....	p. 044
2.3.3.2 - Hotel como Sistema.....	p. 047
2.4 - COMENTÁRIOS FINAIS.....	p. 052

CAPÍTULO 3 – ABC/ABM E DESPERDÍCIO

3.1 - SISTEMA DE CUSTOS.....	p. 054
3.2 - ABC – <i>ACTIVITY BASED COSTING</i>	p. 059
3.2.1 - ORIGEM DO ABC.....	p. 059
3.2.2 - ASPECTOS CONCEITUAIS DO ABC.....	p. 060
3.2.2.1 – Atividades.....	p. 063
3.2.2.2 – Recursos.....	p. 068
3.2.2.3 – Direcionadores de custos.....	p. 069
3.2.2.4 – Objetos de custos.....	p. 071
3.2.3 - ESTRUTURA DO ABC.....	p. 072
3.2.4 - IMPLANTAÇÃO DO ABC.....	p. 074
3.2.5 - VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC.....	p. 077
3.3 - ABM – <i>ACTIVITY BASED MANAGEMENT</i>	p. 079
3.4 - DESPERDÍCIO.....	p. 081
3.4.1. – CONCEITO.....	p. 081
3.4.2 - TIPOS DE DESPERDÍCIOS.....	p. 082
3.4.3 - O CONTROLE DOS DESPERDÍCIOS.....	p. 084
3.4.4 - COMENTÁRIOS FINAIS.....	p. 086
3.5 - IMPLANTAÇÃO DO ABC EM HOTÉIS.....	p. 088

CAPÍTULO 4 – SISTEMÁTICA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC NA HOTELARIA

4.1 - INTRODUÇÃO.....	p. 090
4.2 - FLUXOGRAMA.....	p. 090
4.3... - ETAPA 01 – OBJETIVO E NECESSIDADES DO ABC.....	p. 090
4.4 - ETAPA 02 – DELIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DO ABC.....	p. 092
4.5 - ETAPA 03 – MAPEAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO.....	p. 093
4.6 - ETAPA 04 - DEFINIÇÃO DO DICIONÁRIO DE ATIVIDADES.....	p. 094
4.7 - ETAPA 05 - IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DOS RECURSOS.....	p. 095

4.8	- ETAPA 06 - LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS.....	p. 096
4.9	- ETAPA 07 -IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DOS RECURSOS UTILIZADOS EM CADA ATIVIDADES.....	p. 097
4.10	- ETAPA 08 - IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS (PRODUTOS).....	p. 098
4.11	- ETAPA 09 - LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES.....	p. 098
4.12	- ETAPA 10 - IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DAS ATIVIDADES PELOS OBJETOS DE CUSTOS.....	p. 099
4.13	- ETAPA 11 - CUSTEIO DOS OBJETOS DE CUSTO.....	p. 100
4.14	- ETAPA 12 - ANÁLISES POR MEIO DO ABC.....	p. 101
4.15	- COMENTÁRIOS FINAIS.....	p. 103

CAPÍTULO 5 – APLICAÇÃO DA PROPOSTA EM UM ESTUDO DE CASO

5.1	- CARACTERIZAÇÃO DO HOTEL.....	p. 104
5.1.1	- HISTÓRICO.....	p. 104
5.1.2	- PRODUTOS.....	p. 105
5.1.3	- ORGANOGRAMA.....	p. 106
5.2	- SISTEMA DE CUSTO DO HOTEL.....	p. 108
5.3	- APLICAÇÃO DA PROPOSTA.....	p. 109
5.4	-COMENTÁRIOS FINAIS	p. 131

CAPÍTULO 6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

6.1	- CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	p. 133
6.2	- RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	p. 134

REFERÊNCIAS	p. 135
--------------------------	---------------

APÊNDICES.....	p. 139
-----------------------	---------------

APÊNDICE 01 – Plano de Contas.....	p. 140
------------------------------------	--------

APÊNDICE 02 – Dicionário de Atividades do Pessoal do Hotel.....	p. 142
APÊNDICE 03 – Rastreamento do Recurso: Material de Expediente.....	p. 145
APÊNDICE 04 – Proporção do Tempo/Mês Gasto nas Atividades.....	p. 146

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Comparativo entre custos diretos e custos indiretos.....	p. 016
Figura 02 – Volume do dinheiro transacionado no Brasil (em percentuais).....	p. 019
Figura 03 - Distribuição dos custos fixos nos meios de hospedagem.....	p. 021
Figura 04 - Estrutura do trabalho proposto.....	p. 029
Figura 05 - Critérios de avaliação da qualidade do serviço.....	p. 031
Figura 05 - Ingresso de turistas no Brasil.....	p. 034
Figura 07 - Motivos da viagem ao Brasil.....	p. 034
Figura 08 - Distribuição regional dos hotéis.....	p. 038
Figura 09 - Classificação dos hotéis em categorias.....	p. 039
Figura 10 - Classificação de hotéis conforme seu público consumidor.....	p. 040
Figura 11 - Classificação de hotéis conforme BRDE.....	p. 040
Figura 12 - Principais meios de hospedagem.....	p. 042
Figura 13 - Taxa de ocupação da rede hoteleira em Santa Catarina.....	p. 043
Figura 14 - Ocupação anual.....	p. 043
Figura 15- Diárias médias em US\$.....	p. 043
Figura 16 - Energia de retorno (retroação).....	p. 045
Figura 17 - Controle do processo em serviços.....	p. 046
Figura 18 - Ilustração de um sistema de serviço.....	p. 047
Figura 19 - O ciclo da hospedagem.....	p. 048
Figura 20 - Sistema hotel.....	p. 050
Figura 21 - Sistema hotel e suas interações com o meio externo.....	p. 051
Figura 22 - Primeira versão do ABC.....	p. 061
Figura 23 - Segunda versão do ABC.....	p. 061
Figura 24 - Gerações do sistema ABC.....	p. 063
Figura 25 - Hierarquia dos elementos de análise de ABC.....	p. 065
Figura 26 - Razões para definição do escopo de análise.....	p. 066
Figura 27 - Passos para definição do escopo de análise.....	p. 067
Figura 28 - Exemplos de direcionadores de recursos.....	p. 070
Figura 29 - Exemplos de direcionadores de atividades.....	p. 070
Figura 30 - Sistematização sintética do método ABC.....	p. 072
Figura 31 - Modelo de atribuição de custos no sistema ABC.....	p. 073

Figura 32 - Etapas de implantação do ABC de acordo com a metodologia de Bornia.	p. 074
Figura 33 – Etapas para implantação do ABC segundo Boisvert.....	p. 074
Figura 34 - Etapas de implantação do ABC de acordo com Kaplan e Cooper.....	p. 075
Figura 35 - Etapas de implantação do ABC de acordo com a metodologia de Pleye	p. 075
Figura 36 - Utilização do ABM para aprimoramento operacional de decisões estratégicas.....	p. 080
Figura 37 - Perdas segundo o seu controle.....	p. 085
Figura 38 - Procedimento para mensuração dos desperdícios internos.....	p. 087
Figura 39 – Sistemática para implantação do ABC na hotelaria.....	p. 091
Figura 40 - Estrutura Organizacional do Hotel.....	p. 107
Figura 41 - Organograma do setor de hospedagem.....	p. 110
Figura 42 - Processo produtivo da hospedagem.....	p. 111
Figura 43 - Dicionário de atividades que envolvem o setor de hospedagem.....	p. 113
Figura 44 - Recursos envolvidos no processo e seus direcionadores de recursos– Jul./01.....	p. 122

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Evolução da receita cambial no Brasil.....	p. 018
Tabela 02 - Distribuição dos custos operacionais nos meios de hospedagem do Brasil por categoria	p. 020
Tabela 03 - Grupos que conhecem o ABC.....	p. 022
Tabela 04 - Número de empresas por setor de atuação que tiveram experiências com o Sistema de Custo ABC.....	p. 023
Tabela 05 - Estrutura do hotel.....	p. 104
Tabela 06 - Distribuição dos apartamentos.....	p. 105
Tabela 07 - Produtos x Faturamento. Em julho/2001.....	p. 106
Tabela 08 - Disposição dos colaboradores na baixa temporada.....	p. 106
Tabela 09 - Cálculo da depreciação do setor de hospedagem.....	p. 114
Tabela 10 – Rateio dos gastos com telefone, energia elétrica, água e gás.....	p. 116
Tabela 11 – Custo total do hotel x custo total do setor hospedagem.....	p. 117
Tabela 12 - Direcionador dos recursos com a Mão de Obra - MO: Tempo – R\$.....	p. 119
Tabela 13 – Direcionador de recurso para o recurso material de limpeza: unidade de medida consumida.....	p. 120
Tabela 14 - Alocação dos recursos às atividades – R\$.....	p. 123
Tabela 15 – Objetos de custos no setor de hospedagem.....	p. 124
Tabela 16 - Taxa de ocupação referente Julho 2001.....	p. 125
Tabela 17 – Alocação da atividade Reservar (organização e conformação).....	p. 125
Tabela 18 – Alocação da atividade Encaminhar Bagagem.....	p. 126
Tabela 19 – Alocação da atividade Atender Serviço de Despertar.....	p. 126
Tabela 20 - Alocação da atividade Repor Frigobar.....	p. 127
Tabela 21 - Alocação da atividade Verificar Frigobar.....	p. 127
Tabela 22 - Alocação da atividade <i>Check-out</i> /Pagamento.....	p. 127
Tabela 23 - Alocação das atividades aos objetos de custos.....	p. 129
Tabela 24 – Custeio dos objetos de custos.....	p. 130

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO AO ESTUDO

1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO

No Brasil, a globalização e a crescente competitividade fazem com que as empresas revisem seus sistemas de informações e sua maneira de administrar. Tais atitudes possuem com o objetivo principal melhorar as informações para a tomada de decisão e proporcionar uma gestão eficaz.

Economia globalizada, inovações tecnológicas, exigências sociais e ecológicas são questões inegáveis às empresas inseridas no mercado atual. Elas precisam tornar-se cada vez mais competitivas, diminuindo seus gastos e aumentando a produtividade, sem esquecer a questão da qualidade, que aliada ao custo do produto, servirá como base e suporte principal para o desenvolvimento, crescimento e manutenção da empresa.

Uma das saídas encontradas pelas empresas na diminuição de gastos e aumento da produtividade é a implantação de um sistema de custo eficaz que proporcione a identificação de pontos de melhoria no processo. O sistema de custo consiste numa importante ferramenta para auxiliar os gestores a entender melhor o processo produtivo e identificar os gastos incorridos na empresa, bem como melhor desempenhar o seu papel no processo de gestão.

A melhoria do processo é observada por meio do controle e planejamento estratégico que, também, são peças fundamentais na eliminação de desperdícios suportados pela empresa.

As empresas que buscam eliminar os desperdícios tendem a lançar seus produtos com menor custo, maior qualidade e ampliar a produtividade. Assim, a empresa tende a estar em vantagem perante as demais, que proporcionará a sua sobrevivência no mercado moderno.

1.2 - FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Uma das principais características da moderna economia é o significativo crescimento das atividades empresariais relacionadas à prestação de serviços (PEREZ JUNIOR *et al*:1999).

Tal migração se justifica, segundo Perez Junior *et al* (1999), pelos seguintes motivos: a) crescente automação e informatização dos processos industriais, com a significativa diminuição da participação da mão-de-obra no setor de transformação, fazendo com que os trabalhadores migrem para as atividades relacionadas com a prestação de serviços; b) pressão dos sindicatos para melhoria dos ambientes de trabalho que provoca acréscimo dos investimentos em robótica, para a eliminação de trabalhos do ser humano em atividades insalubres e de alto risco; c) terceirização de inúmeras atividades “secundárias” das organizações – seja porque não agregam valor às atividades principais, seja porque são atividades complexas e incompatíveis com a meta da empresa; d) incessante procura por melhor qualidade de vida pela população, principalmente nos países mais desenvolvidos, o que pressiona e motiva os investimentos em atividades de serviços ligados, como por exemplo, ao lazer, ao turismo, à cultura, aos esportes; e) crescente globalização dos mercados financeiros e de capitais, o que motiva complexos e caros investimentos em estruturas na área de prestação de serviços.

Com a ascensão dos serviços e automação, as empresas se depararam com aumento significativo nos custos indiretos e queda nos custos diretos das empresas. As empresas de serviços já possuem, por sua natureza, maiores custos indiretos, o que dificulta avaliar, com precisão, os custos efetivamente gastos na realização do serviço.

A figura 01 faz um comparativo da totalidade de custos diretos, custos indiretos e do material direto utilizado nas décadas de 60 e 90.

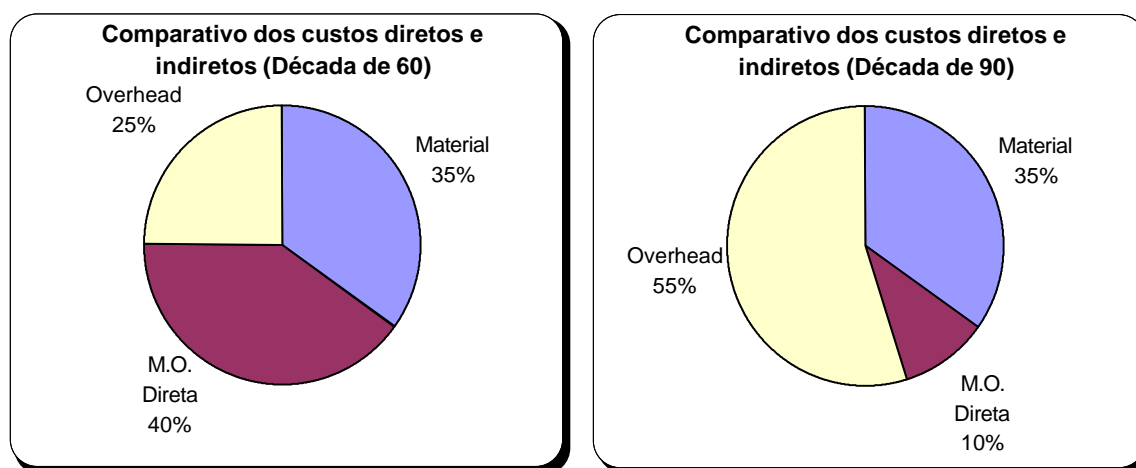


Figura 01. – Comparativo entre custos diretos e custos indiretos (Fonte: Thondavati Consulting Group *apud* Allora e Gantzel, 1996)

A figura 01 mostra que, em três décadas, a participação relativa dos custos indiretos cresceu 120% (cento e vinte por cento). Os custos indiretos representam mais que a metade dos custos totais. Tal situação implica a dificuldade em mensurar os custos dos produtos com precisão.

Para que os custos indiretos se integrem ao produto final, é necessária a alocação desses por intermédio de sistemas de custos adequados à realidade da empresa. Atualmente, muitas empresas rateiam seus custos por meio dos chamados sistemas tradicionais que, por sua vez, transmitem informações imprecisas aos gestores. Tal fato se deve ao sistema considerar valores despendidos em atividades não relacionadas diretamente ao fluxo produtivo, ou seja, o rateio é feito segundo o volume de produção ou proporcional à mão-de-obra despendida, metragem do local, hora-máquina entre outros. A ascensão dos custos indiretos possui relação direta com o crescimento do setor de serviços.

Serson (1999) afirma que, na década de 80, nos países desenvolvidos, as empresas prestadoras de serviços não tinham representatividade no mercado. Hoje, porém, a situação é outra. As empresas de serviços estão evoluindo, aumentando sua diversidade e complexidade, a fim de aprimorarem seus serviços, com objetivos voltados, principalmente, à conquista de clientes e expansão do mercado globalizado e competitivo.

Cogan (1999: 65) afirma que “a competitividade também exige que essas empresas conheçam seus custos com boa precisão, mesmo porque, como essas não contêm, de forma geral, material direto como acontece com os produtos fabris, a incidência de suas despesas indiretas é ainda mais proeminente do que nas manufaturas.”

A apuração precisa de custos dos produtos é uma das peças fundamentais para a empresa se manter no mercado, pois é com o conhecimento dos custos dos produtos que poderá se verificar quanto custam as atividades que agregam ou não valor, contabilizar desperdícios e estabelecer melhorias contínuas a fim de otimizar o processo produtivo.

Um dos meios utilizados na apuração dos custos de forma eficiente e eficaz, e que nos últimos anos vem se destacando significativamente, é o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* – ABC).

Shank (2000:53) afirma que “os sistemas de custeio baseado em atividades ajudam os executivos a compreender a rentabilidade de produtos e clientes bem como a identificar áreas de alto impacto para introduzir melhorias nos processos.”

O setor hoteleiro vem se destacando nos últimos tempos. Para que os hotéis possam ser competitivos é necessária a implantação de processos de melhoria, visando o

aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas e eliminação de desperdícios, a fim de superar as dificuldades encontradas no mercado competitivo.

A Tabela 01 apresenta a evolução da receita cambial turística no Brasil.

Tabela 01- Evolução da receita cambial no Brasil

ANO	US\$ (em milhões)
1994	1,926
1998	3,678
1999	3,994

Fonte: ABIH – Associação Brasileira da Indústria Hoteleira (2001)

Ao analisar a tabela 01, apura-se um acréscimo da receita cambial de 1994 a 1999 de 107,37% (cento e sete vírgula trinta e sete pontos percentuais), contabilizando, segundo dados do ABIH (2001), 18 mil meios de hospedagem existentes e gerando cerca de um milhão de empregos diretos e indiretos.

O aumento do turismo vem provar o crescimento no setor hoteleiro, pois este possui relação direta com aquele.

Castelli (2001: 36) afirma que “a empresa de hotelaria vem sofrendo, gradativamente, aperfeiçoamentos técnicos em seus equipamentos e instalações e mudanças relativamente ao seu posicionamento sócio econômico face às oscilações conjunturais.”

Neste sentido, a presente pesquisa procura responder ao seguinte problema: **qual a sistemática adequada para aplicação do sistema de custeio ABC em uma empresa prestadora de serviços, hotelaria, a fim de proporcionar melhorias na gestão de custos?**

1.3 – OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 - GERAL

Propor uma sistemática para implantação do custeio baseado em atividades na hotelaria, objetivando melhorias na gestão de custos.

1.3.2 - ESPECÍFICO

Para alcançar o objetivo geral, pretende-se desenvolver os seguintes objetivos específicos:

- Analisar as características da hotelaria e a potencialidade da aplicação do ABC;
- Organizar um levantamento bibliográfico sobre o ABC e desperdícios, a fim de definir uma sistemática para implantação do ABC na hotelaria;
- Validar a sistemática proposta em um caso real.

1.4 - JUSTIFICATIVA

As empresas prestadoras de serviços tiveram um crescimento significativo nos últimos anos. Suas atividades são as mais diversificadas, muito mais complexas e, portanto, mais difíceis de serem gerenciadas. Aliado a isso, tem-se que, no setor de serviços, os custos indiretos são muito mais representativos do que numa indústria de fabricação, o que evidencia a necessidade de análise por meio das atividades. Daí, a implantação do ABC nestas empresas (PEREZ JR. *et al*, 1999)

Nos países desenvolvidos, o setor de serviços ocupa posição de destaque na economia. O principal indicador utilizado para evidenciar este fato é o percentual de participação do setor de serviços na ocupação de mão-de-obra e na geração do PIB - Produto Interno Bruto dos países. Esta tendência, também, pode ser verificada no Brasil. A figura 02 mostra a participação percentual dos três principais setores da economia.

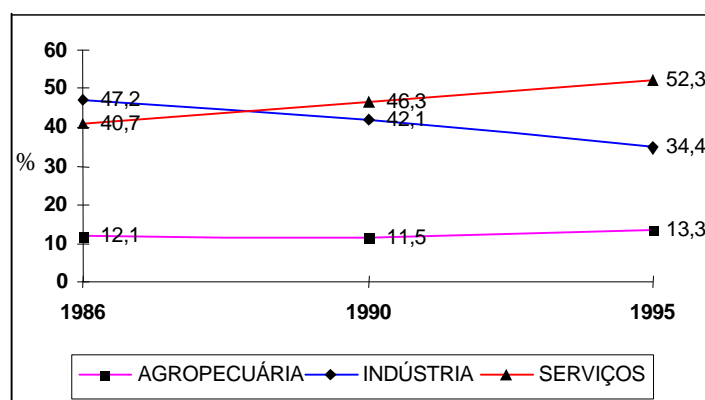


Figura 02 – Volume do dinheiro transacionado no Brasil - em percentuais (Fonte: Allora e Gantzel, 1996)

Na figura 02, pode-se observar que, enquanto o setor de serviços obteve um crescimento de 6 % (seis por cento), o setor indústria teve um decréscimo de 7,7% (sete vírgula sete por cento). Isso significa que o setor industrial vem perdendo espaço no mercado mais rapidamente quando comparado ao setor serviço. Portanto, a tendência de crescimento do setor de serviços é cada vez maior.

O crescimento do setor de serviços se reflete no aumento de custos, principalmente os fixos. Perez Jr *et al* (1999: 46) entendem que “os custos indiretos, em sua maioria, são formados pelos custos fixos, e esses, por sua vez, não mantêm nenhuma relação com os produtos fabricados, qualquer que seja o critério adotado para o seu rateio, trará sempre uma margem de dúvida quanto ao resultado apresentado.”

O setor hoteleiro teve participação significativa para o crescimento do setor de serviços. Os serviços de hotelaria são semelhantes a uma loja de serviço, pois existe alto grau de correlação entre o cliente e a empresa.

A tabela 02 distribui os custos operacionais, em nível de Brasil, para as cinco categorias de hotéis:

Tabela 02 - Distribuição dos custos operacionais nos meios de hospedagem do Brasil, por categoria.

CATEGORIA	CUSTOS FIXOS (%)	CUSTOS VARIÁVEIS(%)
*	76	24
**	71	29
***	70	30
****	67	33
*****	67	33
<i>Média BR</i>	69	31

Fonte: Brasil (1998)

A tabela 02 mostra que, independente de que categoria pertença o hotel, os custos fixos são predominantes, sendo esses de difícil alocação, pois não estão diretamente associados aos produtos, diferentemente dos custos variáveis que, em sua maioria, estão diretamente relacionados aos produtos, variando de acordo com a quantidade de produtos desenvolvidos.

A figura 03 desmembra os custos fixos conforme o seu grau de representatividade.

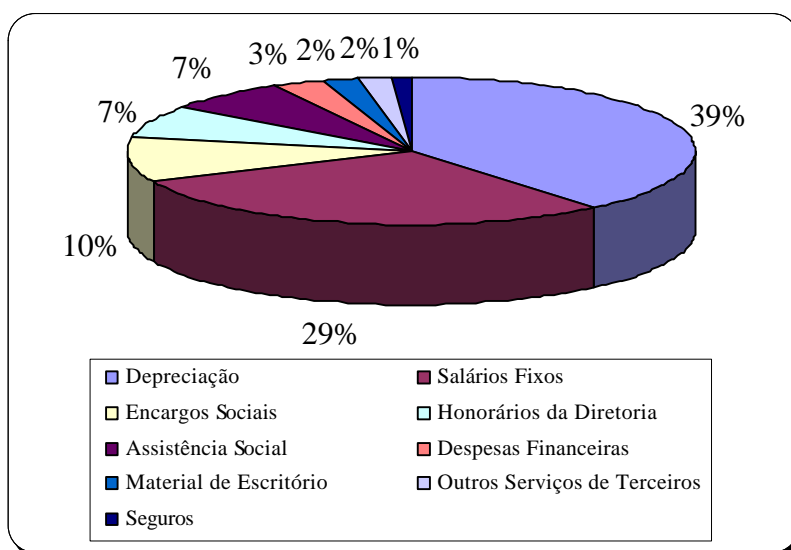


Figura 03 - Distribuição dos custos fixos nos meios de hospedagem (Fonte: Brasil, 1998)

A figura 03 mostra que a depreciação, os salários fixos e os encargos sociais representam 78% (setenta e oito por cento) dos custos totais. Esta, por sua vez, merece uma análise detalhada a fim de identificar possíveis irregularidades.

Ao partir do pressuposto de que existirá a continuidade no desenvolvimento da automação industrial, e conseqüente aumento dos custos fixos, as empresas necessitarão de sistemas estratégicos eficientes e eficazes para se manter no mercado.

Gianesi e Corrêa (1996: 21), afirmam que

“há três estratégias que uma empresa pode utilizar, separadamente ou em conjunto, para competir nos mercados: liderança em custo, através da economia de escala, redução de custos pela experiência, minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento, serviços, vendas, publicidade, entre outras; diferenciação, através da criação de algo que o setor industrial como um todo perceba como sendo exclusivo, como por exemplo, projeto, imagem da marca, tecnologia, serviço ao consumidor, rede de distribuição, entre outros; e foco, através do atendimento excelente, em qualidade, serviços, custos, a um seguimento de mercado restrito e bem definido.”

Com um sistema de custeio adequado, as empresas tendem atingir a liderança em custos, ou seja, a empresa só poderá aplicar esta estratégia se conhecer e controlar seus custos, bem como mensurar os desperdícios. De maneira geral, são minoria as empresas que aderiram aos sistemas de custeio, porém a tendência é crescer, uma vez que o mercado está mais acirrado, os consumidores mais exigentes e as empresas obtendo menor margem de lucratividade.

Um sistema de custos que , atualmente, vem sendo aceito no meio empresarial é o ABC – custeio baseado em atividades. Este tem como finalidade custear e analisar as atividades desenvolvidas no processo produtivo.

O estudo elaborado em 1997, por Khoury, com as 500 maiores empresas privadas e não financeiras, brasileiras ou multinacionais operando em território brasileiro da revista Exame em agosto de 1996, demonstra a importância dada pelos gestores na avaliação e implementação do ABC. (Tabela 03):

Tabela 03 - Grupos que conhecem o ABC

TIPOS DE GRUPOS	%
1. Empresas que não tinham ouvido falar do ABC.	7%
2. Empresas que tinham ouvido falar do ABC, mas não se interessaram em adotá-lo.	34%
3. Empresas que estavam avaliando o ABC.	28%
4. Empresas que tinham avaliado o ABC e decidiram não utilizá-lo.	9%
5. Empresas que tinham avaliado o ABC e decidiram utilizá-lo.	4%
6. Empresas que estavam implantando o ABC.	12%
7. Empresas que concluíram a implantação do ABC e estavam utilizando-o.	6%
8. Empresas que já utilizaram o ABC e decidiram abandoná-lo.	1%

Fonte: Khoury (1997)

Ao analisar a tabela 03, constata-se que 4% (quatro por cento) dos 28% (vinte e oito por cento) que estavam avaliando, optaram em utilizar o ABC. Representação esta significativa se comparada ao elevado grau de dificuldade e alto custo para implantação do sistema. em optar.

Perez Jr *et al* (1999: 114) afirmam que “se nas indústrias já são poucas as organizações que dispõem de um bom sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade, nas prestadoras de serviços a realidade é bem pior. São raros os casos de prestadoras de serviços que contam com um adequado sistema para controle e apuração dos seus custos.”

A tabela 04 apresenta os dados sobre a importância dada pelos gestores na avaliação e implementação do ABC por setores (indústria comércio e serviço).

Tabela 04 - Número de empresas por setor de atuação que tiveram experiências com o Sistema de Custos ABC

ESPECIFICAÇÕES	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	SERVIÇOS
Não ouviram falar	4%	18%	11%
Não se interessaram	31%	43%	39%
Estão avaliando	30%	14%	44%
Decidiram não utilizar	10%	5%	6%
Decidiram utilizar	4%	5%	0%
Estão atualmente implantando	12%	14%	0%
Estão utilizando	7%	2%	0%
Decidiram abandonar	1%	0%	0%
TOTAL	100%	100%	100%

Fonte: Khoury (1997)

Ao analisar a tabela 04, observou-se que 44% (quarenta e quatro por cento) das empresas de serviços estavam avaliando o ABC para futura implantação. Infelizmente, hoje não se tem o número das empresas que decidiram implantar. Já em relação às empresas que estão utilizando o setor industrial e comercial somam 9% (nove por cento), enquanto que o setor de serviços possui 0% (zero por cento).

A implantação do ABC, nas empresas de serviços, tende a ser complexo. Tal dificuldade é verificada, principalmente, por estas empresas apresentarem em seus produtos a característica da intangibilidade e por ser as despesas, em sua maioria, indireta, que são de difícil alocação.

Kaplan e Cooper (1998: 94) dizem que “um sistema de custeio baseado em atividade oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente projetado (...) de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.”

É recomendável, portanto, a implantação do ABC em empresas de serviço, uma vez que proporcionam aos gerentes uma visão ampla, não só do que está acontecendo dentro da empresa, mas principalmente de sua relação com seus clientes, podendo, assim, tomar decisões estrategicamente eficazes.

Fica, portanto, evidenciado que os custos das atividades na execução dos serviços, é um dos fatores fundamentais de diferenciação para as empresas se sobressaírem e se manterem no mercado moderno.

Neste sentido, este trabalho se justifica como uma contribuição na elaboração de uma sistemática para aplicação do Custeio Baseado em Atividades na hotelaria. Visto ser este um

dos setores que teve destaques relevantes nestes últimos tempos e com perspectivas promissoras.

1.5 – METODOLOGIA DA PESQUISA

1.5.1 - NATUREZA DA PESQUISA

Para Lakatos e Marconi (1989) a dissertação é um tipo de trabalho científico e tem caráter didático, pois se constitui em um treinamento ou iniciação à investigação. Como estudo teórico, de natureza reflexiva, requer sistematização, ordenação e interpretação dos dados. Por ser um estudo formal, exige metodologia própria do trabalho científico.

Dentre os métodos e procedimentos para se chegar a um conhecimento científico encontra-se a pesquisa, a dissertação, ela é de fundamental importância para a realização de um estudo.

A pesquisa, de acordo com Cervo e Bervian (1996: 44), “é uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos. A pesquisa parte, pois, de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução.”

Neste sentido, é função da dissertação delimitar uma parte específica do todo, na tentativa de solucionar uma problemática, já pré-estabelecida, por meio de pesquisas teóricas e/ou práticas.

Gil (1994) e Triviños (1992) afirmam que, durante a realização de uma pesquisa, podem ser levados em consideração os seguintes tipos de pesquisas.

1. *Pesquisa explanatória*: tem como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formulação de problemas mais preciosos ou hipótese pesquisáveis para estudos posteriores (GIL: 1994).

2. *Pesquisa Descritiva*: tem como propósito a descrição de características de determinada população ou estabelecimento de relações entre variáveis. Para a elaboração desta pesquisa, são utilizadas técnicas de coleta de dados, tais como questionários e observações sistemáticas (GIL: 1994).

3. *Pesquisa Exploratória*: este tipo de pesquisa permite ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema. O pesquisador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica (TRIVIÑOS: 1992).

Baseado no principal objetivo deste trabalho, que é elaborar uma sistemática para implantação do custeio baseado por atividades na hotelaria, a pesquisa a ser realizada se identifica com a pesquisa exploratória, um estudo de caso no setor hoteleiro.

O hotel possui vários setores (hospedagem, alimentos e bebidas, sauna, eventos, dentre outros. Esta pesquisa se voltará para o setor em que se fundamenta o hotel, ou seja, a hospedagem.

Gil (1994: 79) afirma que o delineamento do estudo de caso “se fundamenta na idéia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa.”

O estudo de caso exige que o pesquisador tenha um conhecimento prévio de todo universo que será estudado para, posteriormente, se aprofundar em uma análise minuciosa do tema de estudo em questão, que tornará a pesquisa mais direcionada, minimizando, assim, problemas com o efetivo objetivo de estudo.

Dessa forma, um trabalho científico deve ter seus objetivos pré-estabelecidos e se caracteriza por estudar apenas uma parte específica de um todo, em busca de um maior conhecimento de determinado assunto ou em busca de solucionar um problema ou uma dúvida.

Neste contexto, este estudo partiu de um enfoque geral, custos, voltando-se para o específico, custos em hotéis.

1.5.2 - COLETA DE DADOS DA PESQUISA

1.5.2.1 - Tipos de Dados

Os dados coletados, na presente pesquisa, são de dois tipos: de fonte primária e de fonte secundária. As primeiras são definidas por Richardson *et al* (1999: 253) como sendo “aquela que teve uma relação física direta com os fatos analisados, existindo um relato ou registro da experiência vivenciada.” No que diz respeito a fonte secundária o autor afirma que “é aquela que não têm ligação direta com o acontecido registrado, senão através de algum elemento intermediário.”

Para elaboração desta dissertação, serão enfocadas as fontes primárias, coletadas na entrevistas com a gerência e com os colaboradores, cujas perguntas foram estruturadas

previamente e por fontes secundárias, quais sejam os *folders*, *internet*, balancetes e relatórios gerenciais que foram examinados e analisados.

1.5.2.2 - Coleta de Dados

Na busca de um estudo eficaz, foi feito um levantamento das bibliografias que tratavam do assunto em questão, procurando constantemente sua atualização e até mesmo aquelas não conhecidas, como por exemplo os documentos internos do hotel.

1.5.2.2.1 - Observação Direta

A observação é a base de toda investigação no campo social, podendo ser utilizado em trabalho científico de qualquer nível, desde os mais simples estágios até os mais avançados. Richardson *et al.* (1989: 125) dizem que a observação “é o exame minucioso ou a mirada atenta sobre um fenômeno no seu todo ou em algumas de suas partes; é a captação precisa do objeto examinado.” Para Gil (1994), a principal vantagem da observação em relação a outras técnicas é permitir ao investigador a percepção dos fatos diretamente, sem qualquer intermediação.

Paralelamente à entrevista, foi feita uma pré-observação das atividades e, em outra ocasião, acompanhou-se a execução de cada atividade desenvolvida, objetivando conhecer o desenvolvimento final do produto hoteleiro.

1.5.2.2.2 - Entrevista

A entrevista como técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formulam perguntas, tem o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação. A entrevista é uma das técnicas de coleta de dados mais utilizadas no âmbito das ciências sociais (GIL: 1994).

O estudo de caso propriamente dito teve início com entrevistas, primeiramente com a gerência e, em seguida com os colaboradores de cada setor.

1.5.2.3 - Análise dos Dados

A análise e interpretação apresentam uma relação bastante delimitada.

Triviños (1992: 159) salienta que “qualquer técnica (entrevista e questionário) adquire sua força e seu valor exclusivamente mediante o apoio de determinado referencial teórico. E, naturalmente, a análise de conteúdo não foge a este enunciado geral.”

Na análise dos dados, Richardson *et al* (1989: 204) afirmam que o pesquisador deve analisar a informação produzida, procurando estabelecer sua consistência interna e externa e seriedade no momento em que ocorrem os fatos, examinando opiniões sobre a capacidade, integridade e qualidade das informações produzidas.”

Neste sentido, buscaram-se analisar e interpretar os dados a fim de atingir o objetivo geral deste estudo: desenvolver uma sistemática para implantação do custeio baseado em atividades na hotelaria, objetivando melhorias na gestão de custos

1.5.3 - LIMITAÇÕES DO ESTUDO

É relevante elencar a limitação do dimensionamento deste estudo, levando em conta o ambiente setorial, temporal, espacial e conceitual.

No que diz respeito ao ambiente setorial, a empresa em estudo se enquadra no setor hoteleiro.

O hotel, em questão, situa-se na cidade de Florianópolis, no Estado de Santa Catarina, região sul do Brasil. Os dados constantes do hotel, no decorrer deste trabalho, dizem respeito ao mês de julho de 2001. A fase rigorosa de coleta de dados ocorreu no período de maio de 2001 a julho de 2001 e, a partir de então, foram procedidas algumas consultas para complementar e/ou acrescentar dados incompletos.

No aspecto conceitual, esta pesquisa se limita às bibliografias elencadas.

Além das limitações abordadas, também deverão ser consideradas as seguintes limitações:

- O desenvolvimento da sistemática para implantação do ABC se limita ao setor de hospedagem do hotel em estudo, bem como sua aplicação.

- Todas as informações para o desenvolvimento do estudo de caso tiveram como base as entrevistas junto aos funcionários e à administração. Portanto, não foi adotado nenhum

procedimento específico para coleta de dados mais acurados, podendo, assim, estar sujeita às tendências, vícios e esquecimentos por parte dos entrevistados.

- Para aplicação do ABC em outros hotéis, dever-se-á proceder ao levantamento de todos os dados do hotel a ser estudado.

1.6 - ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está composto de quatro capítulos que estão assim organizados:

Na parte introdutória, capítulo um, faz-se a contextualização do estudo, destacando a problemática, os objetivos gerais e específicos e justificativas em solucionar o problema em questão. Ainda pertencem a este capítulo a estruturação do trabalho e a metodologia adotada na pesquisa. Neste último, são apresentadas as características e procedimentos que possibilitam o desenvolvimento da pesquisa que são compostos pela natureza da pesquisa, coleta de dados da pesquisa e, por último, os métodos e procedimentos a serem seguidos.

O capítulo 2 apresenta conceitos, dados estatísticos, história e classificação do setor de serviços, turismo e de hotelaria. Ainda, este capítulo aborda a visão sistêmica voltada para a hotelaria.

O capítulo 3 é composto pelos aspectos conceituais sobre a origem do ABC e de suas variáveis (atividades, recursos, direcionadores de custo e objeto de custo), estrutura e aplicação do ABC, bem como suas vantagens e desvantagens. O capítulo, também, aborda sobre a Gestão Baseada em Atividades, os desperdícios (conceito, tipos de desperdícios e controle dos desperdícios). Após estas definições, propuseram-se as etapas de sistematização para implantação do ABC em hotelaria: objetivos e necessidades, delimitação da aplicação, mapeamento do processo produtivo, definição do dicionário de atividades, identificação e valoração dos recursos, identificação dos objetos de custo, levantamento dos direcionadores de atividades, alocação do consumo das atividades pelos objetos de custo.

O capítulo 4 está composto pela caracterização do hotel em estudo (histórico, produtos, organogramas e sistema de custos) e pelo desenvolvimento da sistemática para implantação do ABC em uma caso real.

Por último, são apresentadas as considerações finais e as recomendações para futuros trabalhos, além da bibliografia que consubstancia a presente pesquisa.

Resumidamente tem-se a estrutura apresentada na figura 04.

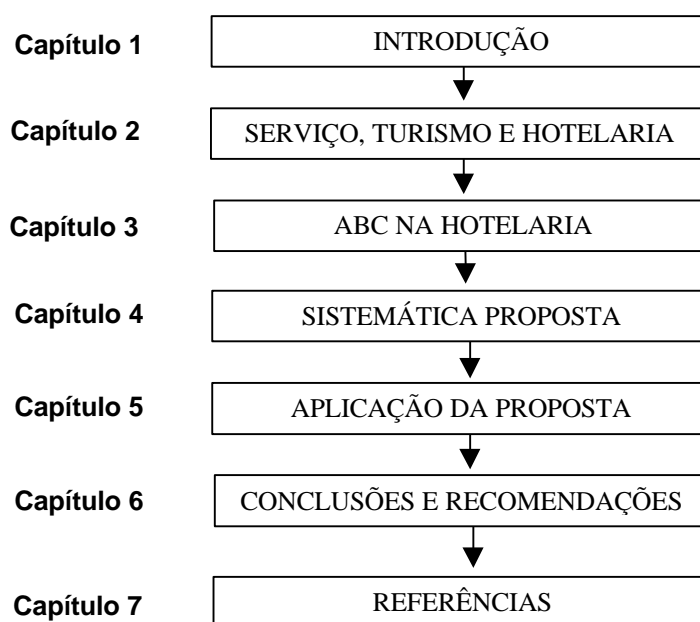


Figura 04 - Estrutura do trabalho proposto

CAPÍTULO 2 – SERVIÇO, TURISMO E HOTELARIA

2.1 - SERVIÇO

Os serviços vêm conquistando, de forma significativa, mercados que outrora pertenciam à atividade industrial. Tal mudança ocorre, principalmente, devido ao avanço tecnológico que substituiu a mão-de-obra pelas máquinas e pela melhora na qualidade de vida.

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000: 28) afirmam que “é imperativo reconhecer que os serviços não são atividades periféricas, mas, sim, parte integrante da sociedade. Eles são fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional e estão localizados no coração da economia. (...) Os serviços são a força vital para a atual mudança rumo à economia globalizada.”

O serviço, para Gianesi e Corrêa (1996: 108), “constitui a missão do sistema de operações, ou seja, a definição daquilo que o sistema de operações tem que atingir a excelência.” Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000: 43) dizem que “um serviço consiste de um pacote de benefícios implícitos e explícitos, executado dentro de instalações de suporte e utilizando-se de bens facilitadores.”

Gianesi e Corrêa (1996: 108) caracterizam as operações de serviços em:

- *A intangibilidade dos serviços:* os serviços são experiências que o cliente vivencia enquanto que os bens são coisas que podem ser possuídas. A intangibilidade dos serviços torna difícil para os gerentes, funcionários e mesmo para os clientes, avaliar o resultado e a qualidade do serviço. Embora haja exceções, os serviços são de difícil padronização o que torna a gestão do processo mais complexa e de difícil mensuração.
- *A necessidade da presença e participação do cliente no processo:* o cliente é o elemento que, de alguma forma, dita as regras na realização dos serviços, constituindo-se uma entrada do sistema de operações que não são diretamente controladas pela gestão.
- *A produção e o consumo de serviços são simultâneos:* geralmente, não há uma etapa intermediária entre a produção de um serviço e seu consumo por parte de um cliente. Como consequência, os serviços não podem ser estocados, eliminando-se a

possibilidade de isolamento do sistema de operações das variações do ambiente externo, por meio dos estoques. Isso significa que, em grande quantidade de casos, é mais difícil utilizar a capacidade produtiva eficientemente em sistemas de prestação de serviços. Esta característica não teria maiores conseqüências, se a demanda por serviços fosse constante. Infelizmente, não é. A demanda por serviços varia ao longo do dia, de uma semana, de um mês e de um ano. Esta característica impõe uma grande necessidade de flexibilidade na variação de volume nos sistemas de operação de serviços.

As empresas, objetivando atingir as principais características das operações de serviços, observam critérios essenciais na determinação da qualidade dos serviços.

Os principais critérios de avaliação da qualidade dos serviços, segundo Giansi e Corrêa (1996: 91-97), serão demonstrados na figura 05:

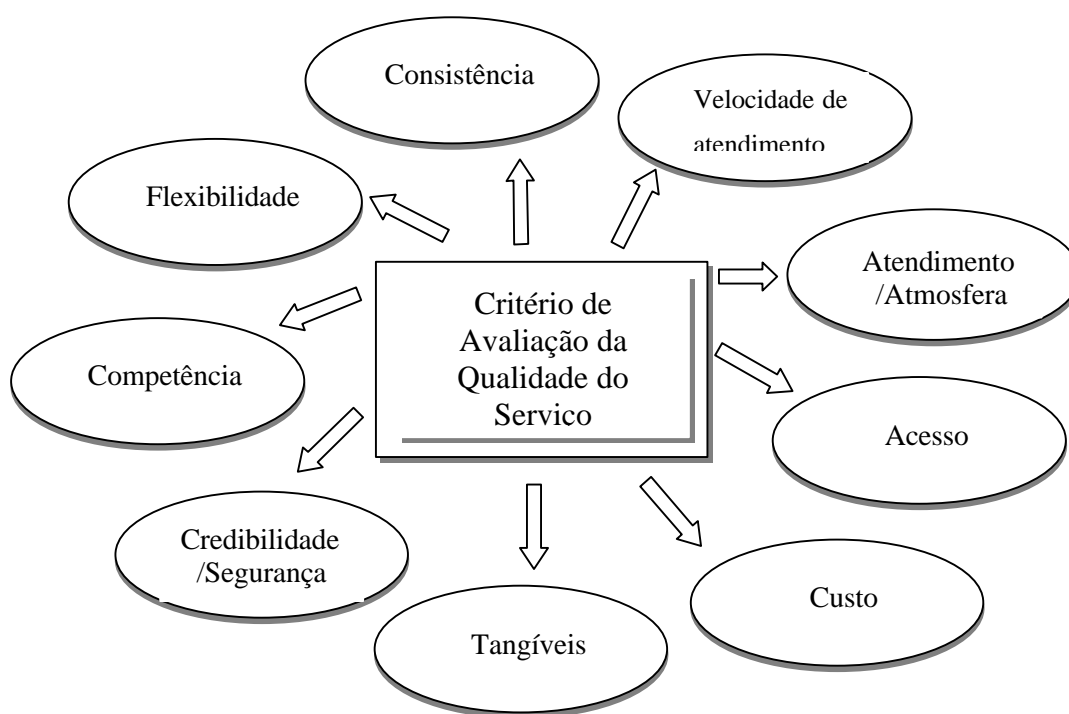


Figura 05 - Critérios de avaliação da qualidade do serviço (Fonte: Giansi e Corrêa, 1996)

Tangível: refere-se à qualidade e/ou aparência de qualquer evidência física do serviço ou do sistema de operações, ou seja, bens facilitadores, equipamentos, instalações, pessoais ou, ainda, outros consumidores. Este critério é importante para a maioria dos serviços, devido à dificuldade do cliente avaliar o serviço antes da compra, fazendo com que esteja atento àqueles aspectos que ele não consegue avaliar facilmente: os itens intangíveis.

Consistência: significa conformidade com experiência anterior, ausência de variabilidade no resultado ou no processo. Este critério é importante para clientes que querem saber o que esperar de um serviço. A consistência na prestação de serviço ajuda a formar uma expectativa no cliente que é coerente com a capacidade do fornecedor em prestar o serviço.

Competência: refere-se à habilidade e acompanhamento do fornecedor para executar o serviço, relacionando-se às necessidades “técnicas” dos consumidores. Este critério estará presente sempre que o cliente necessitar de alguma espécie de diagnóstico, principalmente quando não se considera hábil para identificar suas reais necessidades.

Velocidade de Atendimento: é em geral um critério importante para a maioria dos consumidores de serviços, notadamente quando a presença do cliente é necessária. O tempo que o cliente tem que despendar para receber o serviço é, geralmente, considerado um tempo perdido.

Atendimento/Atmosfera: refere-se a quão agradável é a experiência que o cliente tem durante o processo de prestação de serviço. Contribui para a boa avaliação deste critério a atenção personalizada dispensada ao cliente, principalmente quando o cliente percebe que os funcionários do fornecedor do serviço o reconhecem. Este é o critério que avalia o nível de satisfação que o cliente obtém ao participar ou estar presente no processo de prestação de serviço. Neste sentido, a comunicação com o cliente contribui para diminuir a ansiedade durante o processo.

Flexibilidade: significa ser capaz de mudar e adaptar rapidamente a operação, devido a mudanças nas necessidades dos clientes, no processo ou no suprimento de recursos. Considerando a alta variabilidade e incerteza presente no processo de prestação de serviços, principalmente nas operações de *front office* (linha de frente), a flexibilidade tende a ser um critério importante.

Credibilidade/Segurança: refere-se à formação de uma baixa percepção de risco no cliente e à habilidade de transmitir confiança. Reduzir a percepção de risco do cliente é condição fundamental para que ele se disponha a comprar o serviço.

Acesso: este critério avalia a facilidade que o cliente tem em entrar em contato com o fornecedor do serviço. É mais importante quando o cliente tem que comparecer fisicamente às instalações do fornecedor para que possa receber o serviço.

Custo: O custo do serviço é o critério que avalia quanto o consumidor irá pagar em moeda, por determinado serviço. Para Rodrigues *et al* (1996: 19) “as empresas que traçam suas diretrizes exclusivamente para a produção dos serviços a qualquer custo, sem se

preocupar com a qualidade, certamente vão sacrificar a satisfação do cliente e, por conseguinte, o futuro do empreendimento”.

Rodrigues *et al* (1996: 18) evidenciam que a qualidade do serviço está na “plena satisfação do cliente. E o segredo para isso é concentrar-se profundamente nas necessidades e nos desejos do cliente, criando um serviço que atenda ou exceda as suas expectativas.”

Em função destes critérios, uma empresa de serviço, antes de entrar no mercado, deve definir sua missão, visão, clientela, tipo do serviço a ser prestado e, principalmente, noção dos custos.

Dentre os critérios de avaliação da qualidade em serviços, este estudo focará o critério custo, propondo uma sistemática para avaliação dos custos na hotelaria, baseando-se em um estudo de caso.

2.2 - TURISMO

A qualidade é importante para todos os produtos. Na indústria do turismo, principalmente, é analisada constantemente pelo cliente, pois a qualidade surge no momento da prestação do serviço.

A indústria do turismo vem se destacando em todo o mundo; garantindo o crescimento econômico-social das mais diversas regiões.

Segundo dados da ABIH (2001), no plano externo, o Brasil passou do 43º lugar em 1994 para 29º em 1999, no concorrido ranking da Organização Mundial do Turismo de destino turístico mais demandado do mundo.

Segundo a definição de Wahak *apud* Serson (1999: 34) o turismo é toda

atividade humana intencional que serve como meio de comunicação e como elo de interação entre os povos, tanto de um mesmo país como fora dos limites geográficos dos países. Ele acaba por envolver o deslocamento temporário de pessoas para outras regiões, países ou continentes, visando à satisfação de necessidades outras que não o exercício de uma função remunerada.

A indústria de turismo se diferencia entre si pelo tipo de serviço que presta. São eles: hospedagem, recepção, diversão, serviços de guias, congressos, feiras, planejamento, assessoramento turístico, transporte turístico, agências de viagens, artesanato, *souvenirs*, serviços terceirizados entre outros (CASTELLI: 2001).

A indústria do turismo no Brasil, em decorrência da veloz transformação do sistema produtivo mundial e da globalização, passou a ser considerada setor estratégico, devido à sua capacidade de gerar emprego e renda.

A evolução do turismo fez com que as empresas hoteleiras estabelecessem vínculos com outras empresas também voltadas para um mesmo público: o turista.

O turista é definido como toda pessoa que por qualquer motivo – lazer, negócios, tratamento médico, treinamento etc. – deixa seu lugar de residência e, valendo-se de qualquer meio de transporte, desloca-se para outro local, utilizando qualquer meio turístico, a saber: hospedagem, agente de viagem e turismo, ou mesmo uma organização de eventos, permanecendo por período superior a um dia nessa localidade (DUARTE: 1996).

O crescimento da indústria do turismo no Brasil pode ser percebida na figura 06.

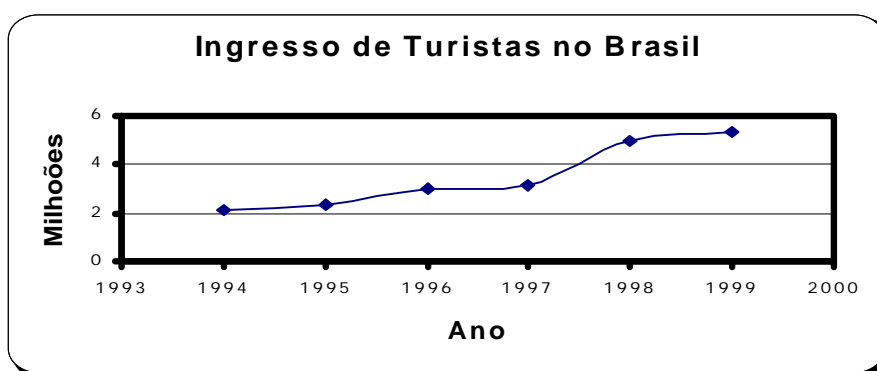


Figura 06 - Ingresso de turistas no Brasil (Fonte: ABIH-SC - Associação Brasileira da Indústria Hoteleira de Santa Catarina, 2001)

O ingresso dos turistas no Brasil é dividido conforme os motivos apresentados na figura 07:

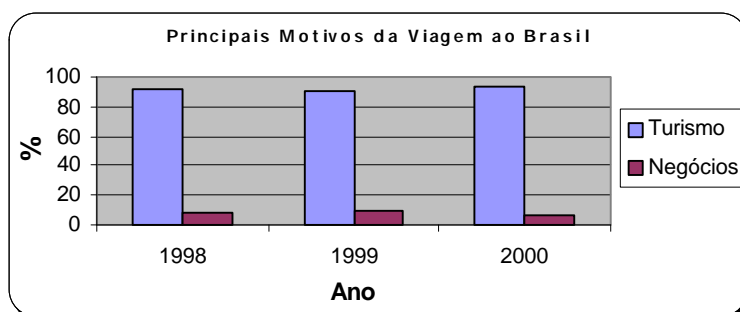


Figura 07 - Motivos da viagem ao Brasil (Fonte: ABIH-SC, 2001)

Conforme a figura 06, pode-se observar que, em 1994, o ingresso de turistas no Brasil foi 2,1 milhões e, em 1999 aproximadamente 3,35 milhões de turistas, ou seja, um crescimento de 3,25 milhões.

Ao analisar a figura 07, verifica-se que dentre os motivos da viagem ao Brasil, o turismo é o que possui maior destaque em relação às viagens de negócios, possuindo uma vantagem média de 94% (noventa e quatro por cento).

De acordo com os dados fornecidos pela ABIH (2001), dentre as cidades mais visitadas, estão Rio de Janeiro/RJ com 32,54% (trinta e dois vírgula cinqüenta e quatro por cento) e Florianópolis/SC, possui a vice-liderança, com 17,69% (dezessete vírgula sessenta e nove por cento) do total das cidades visitadas.

Em busca de conquistar demanda, é necessário satisfazer as necessidades e exigências dos consumidores e clientes, oferecer-lhes um produto de ótima qualidade, serviços especiais, principalmente aqueles referentes à hospedagem, já que o hotel é um dos principais meios de hospitalidade dos visitantes.

Em busca de inovar os meios de hospitalidade, os hotéis devem buscar meios que identifiquem, mensurem e analisem os custos dos produtos, a fim de eliminar ou reduzir atividades que não agreguem valor ao produto, bem como os desperdícios que apenas “incham” o custo dos produtos sem agregar valor ao mesmo.

O combate às atividades que não agregam valor e aos desperdícios proporciona à empresa maior rentabilidade do produto e/ou diminuição do preço de venda, tornando-se competitiva no mercado moderno.

No ambiente empresarial, a empresa hoteleira tem se destacado nesses últimos tempos, conforme já abordado anteriormente, e, talvez pela rápida ascensão, essas empresas, em sua maioria, não possuem meios de controles eficazes de seus gastos com os que poderiam ser evitados.

2.3 – HOTELARIA

Castelli (2001: 56) define a empresa hoteleira como sendo “uma organização que, mediante pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela de maneira indiscriminada.” O Instituto Brasileiro de Turismo - EMBRATUR, utilizando-se de seu Regulamento dos Meios de Hospedagem estabelece que a empresa hoteleira é “a pessoa jurídica que explore ou administre meios de hospedagem e que tenha em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira.”

A hotelaria é uma das mais antigas atividades humanas. Apareceu por volta do século IV a.C. e tinha por objetivo prestar serviços correspondentes a abrigo e à alimentação. Precisamente, ninguém sabe quando surgiu a atividade hoteleira no mundo.

Duarte (1996) afirma que a primeira notícia sobre a criação de um espaço destinado especificamente à hospedagem vem de séculos antes da era cristã, quando na Grécia Antiga, no santuário de Olímpia, eram realizados os jogos olímpicos. Para esses eventos, foram construídos o estádio e o pódio, onde se homenageavam os vencedores e onde ficava a chama olímpica. Mais tarde, foram acrescentados os balneários e uma hospedaria, com cerca de 10 mil metros quadrados, com o objetivo de abrigar os visitantes. Esta hospedaria seria o primeiro hotel de que se tem notícia.

Historicamente, a idéia de hotel está ligada ao castelo e palácio que hospedavam famílias reais e suas escoltas, cortes, sábios, músicos, artistas etc. Esta hospedagem era dada gratuitamente. Paralelamente a este tipo de hospedagem, e mesmo muito tempo antes, havia aquela dada pelos albergues, casas onde se comia e se bebia mediante pagamento (SERSON: 2000).

Para Duarte (1996: 18) “a hotelaria teve a função inicial básica de alojar aqueles que por estarem fora de seus lares, necessitavam de um quarto, uma cama e um bom banho. Com a evolução da área, os novos empreendimentos hoteleiros procuravam atender todas as necessidades das pessoas em trânsito e a atrair a população de outras regiões para consumir seus produtos e serviços.” Castelli (2001: 49) diz que “o produto hoteleiro é um somatório de bens e serviços que deve primar pelo seu equilíbrio.”

Duarte (1996) diz que a evolução da hotelaria sofreu grande influência dos gregos e especialmente dos romanos, que tendo sido ótimos construtores de estradas, propiciaram a expansão das viagens por todos os seus domínios e, conseqüentemente, o surgimento de abrigos para os viajantes. A Bretanha, por exemplo, durante muitos séculos dominada por Roma, incorporou à sua cultura a arte de hospedar, e ao longo de suas estradas se multiplicavam as pousadas. Essa mesma tendência era comum a quase todos os países europeus, igualmente influenciados pelos romanos.

Serson (2000) diz que o setor hoteleiro teve a oportunidade de amplo crescimento, principalmente após a Primeira Guerra Mundial, quando a Revolução Industrial já se encontrava consolidada, em que se registrou o avanço tecnológico e melhoria nas condições de vida dos assalariados. Também influenciou no crescimento do setor hoteleiro, o período após a Segunda Grande Guerra, em que as cadeias hoteleiras se encontravam destroçadas, passando, então, a construir novos prédios, a crescer e a se desenvolver.

A hotelaria não pode ser considerada como uma atividade marginal, ela deve ser vista como um elemento de grande significado na estratégia e política de desenvolvimento turístico de uma região ou de um país. Efetivamente não existe, atualmente, desenvolvimento turístico, comercial ou industrial sem uma hotelaria forte, tanto em seus aspectos de confortabilidade como naqueles referentes à qualidade dos serviços (CASTELLI: 1992).

Serson (2000: 47) afirma que “a preocupação com a excelência dos serviços de uma empresa – especialmente no que se refere à hospitalidade – nos leva, de imediato, à abordagem de aspectos intimamente relacionados à questão do planejamento estratégico e à estratégia competitiva da empresa.”

A excelência dos produtos da hotelaria é, hoje, em virtude de sua implantação, dimensão, categoria e recursos humanos, deveras complexa. Suas diferenças podem ser identificadas quando se faz a comparação entre hotel familiar e uma grande empresa hoteleira.

Nos pequenos hotéis, o patrão é assistido pelos membros da família, executa todas as atividades do estabelecimento, a quantidade dos serviços tem atingido um bom nível em virtude do interesse econômico comum ao grupo familiar e do estreito relacionamento existente entre os membros da família. Enquanto que as médias e grandes empresas vêm sofrendo, gradativamente, aperfeiçoamentos técnicos em seus equipamentos e instalações e mudanças relativas ao seu posicionamento face às oscilações conjunturais (CASTELLI: 2001).

A evolução hoteleira, no Brasil, do estágio de empreendimento familiar para o de negócio de grandes redes internacionais está criando novas necessidades e oportunidades em torno do setor. Assim, cada empresa, pertencente ao mesmo setor, possui peculiaridades próprias que deverão ser consideradas individualmente no momento de análise.

Percebe-se, claramente, a modernização contínua dos meios de hospedagem. Em decorrência desta evolução, atualmente, os hotéis oferecem produtos dos mais variados tipos, a fim de obter a satisfação do cliente.

2.3.1 – O SETOR HOTELEIRO NO BRASIL

Um dos primeiros alojamentos no Brasil, no século XVI, foi a Casa de Anchieta, em São Paulo, que servia de abrigo aos religiosos que vinham para cá em nome da Companhia de Jesus (SERSON: 2000).

O Hotel da *Light Company*, de 1919 e o Hotel Esplanada de 1923, ambos de São Paulo, foram considerados os primeiros hotéis propriamente ditos. Porém, a evolução dos meios de hospedagem no Brasil ocorreu principalmente após a Segunda Grande Guerra, em decorrência do surto industrial da década de 60 (SERSON: 2000).

No Brasil, segundo pesquisa realizada nos meses de janeiro e fevereiro de 1998, 1999 e 2000, os hotéis estão distribuídos conforme apresenta a figura 08.

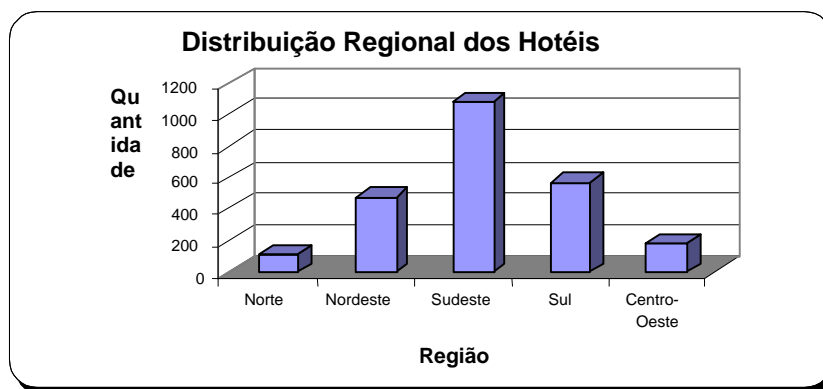


Figura 08 - Distribuição regional dos hotéis (Fonte: ABIH-SC, 2001)

Ao analisar a figura 08, percebe-se, claramente, que a maior concentração dos hotéis situam-se na região sudeste do Brasil, números estes que superam o somatório dos hotéis localizados na região sul e nordeste. As regiões que possuem menor destaque são as regiões norte e centro-oeste do país.

2.3.1.1 – Classificação dos Hotéis no Brasil

Os hotéis podem ser classificados quanto aos seus tipos básicos de meios de hospedagem, segundo Regulamento dos Meios de Hospedagem, do Instituto Brasileiro de Turismo – EMBRATUR de 1998, em :

H – HOTEL: Meio de hospedagem do tipo convencional e mais comum, normalmente localizado em perímetro urbano e destinado a atender turistas, tanto em viagens de lazer quanto em viagens de negócios.

HH – HOTEL HISTÓRICO: Meio de hospedagem instalado, total ou parcialmente, em edificações de valor histórico ou de significado regional ou local reconhecido pelo Poder Público e que, em razão disto, está normalmente sujeito a restrições de natureza arquitetônica e construtiva.

HL – HOTEL DE LAZER: Meios de hospedagem normalmente localizados fora dos centros urbanos, com áreas não-edificadas amplas e com aspectos arquitetônicos e construtivos, instalações, equipamentos e serviços especificamente destinados ao turismo em viagem de lazer.

P – POUSADA: Meio de hospedagem de aspectos arquitetônicos e construtivos, instalações, equipamentos e serviços mais simplificados, normalmente limitados, apenas, ao necessário à hospedagem do turista para aproveitamento do atrativo turístico junto ao qual o estabelecimento se situa.

Verifica-se, assim, que para cada tipo de turista, existem meios de hospedagem específicos a fim de atendê-los conforme suas necessidades.

Os principais objetivos para classificação hoteleira, segundo o Regulamento dos Meios de Hospedagem de Turismo – EMBRATUR, são:

- A sociedade em geral: considera os aspectos físicos e operacionais na distinção entre os tipos e categorias de hospedagem;
- Os consumidores: verifica a compatibilidade entre a qualidade oferecida e preços praticados pelos meios de hospedagem;
- Os empreendedores hoteleiros: considera os padrões que deverão prever e executar seus projetos, para obtenção de tipos e categorias desejados;
- O controle e a fiscalização: obediência aos requisitos e padrões que deverão ser observados para manutenção da classificação.

Ainda, os meios de hospedagem, de acordo com o novo Regulamento dos Meios de Hospedagem, do Instituto Brasileiro de Turismo – EMBRATUR de 2002, podem ser classificados quanto ao tipo de categorias. Veja figura 09:

CATEGORIA	SÍMBOLO	TIPOS DE MEIOS DE HOSPEDAGEM (a que se aplicam às categorias)			
		H	HL	HH	P
Superior Luxo	*****SL	H	HL	HH	
Luxo	*****	H	HL	HH	
Superior	****	H	HL	HH	P
Turístico	***	H	HL	HH	P
Econômico	**	H	HL	HH	P
Simples	*	H	HL	HH	P

LEGENDA: **H** - Hotel; **HH** - Hotel Histórico; **HL** - Hotel de Lazer; **P** - Pousada.

Figura 09 - Classificação dos hotéis em categorias (Fonte: EMBRATUR, 2002) adaptado.

A classificação dos hotéis, de acordo com a figura 09, se baseia principalmente em atender aos objetivos gerais de cada cliente, ou seja, proporcionar a todas as classes o direito de fazer sua escolha, conforme suas condições.

Neste sentido, Duarte (1996: 31) também classifica os hotéis em função do público consumidor:

TIPO	PÚBLICO	LOCALIZAÇÃO / FINALIDADES	
Hotéis a Executivos	O mercado consumidor desses hotéis é fortemente voltado ao público gerado por empresas, atendendo suas necessidades nas viagens de negócios, nos treinamentos e reuniões de seus executivos ou vendedores.	Localizações	Centro da cidade, Aeroporto, Rodoviária, Centro comercial, industrial ou de serviços etc.
		Finalidades	Residência provisória, Longa permanência, Pernoites, <i>Day use</i> (uso da unidade habitacional somente durante o dias).
Lazer ou Saúde:	São hotéis voltados para atender à família, à 3ª idade, aos pacotes turísticos e às convenções na baixa temporada Ex.:Cassino, Spa, Resort etc.	Localizações	Praia, Campo, Montanha, Estância, Hidromineral / Climática, Etc.
		Finalidades	Entretenimento, Renovar energia, Uso terapêutico, Etc.

Figura 10 - Classificação de hotéis conforme seu público consumidor (Fonte: Duarte, 1996) adaptado.

A classificação dos empreendimentos hoteleiros, de acordo com a Diretoria de Planejamento do BRDE – Banco Regional de Desenvolvimento (2000), é diferenciada, porém apresenta objetivos semelhantes, conforme definições na figura 11. Sua classificação é a seguinte:

TIPO	DESCRIÇÃO
Hotéis de Negócios	Hotéis que atendem predominantemente à demanda gerada por viagens de trabalho, feiras, convenções e eventos em geral. Localizam-se em pólos comerciais e/ou industriais.
Hotéis de Lazer (resorts)	Hotéis voltados às viagens de férias ou de repouso, localizados, via de regra, junto a atrativos turísticos.
Hotéis de Trânsito	São os empreendimentos localizados próximos (ou no interior) de aeroportos, rodovias e ferrovias, atendendo à demanda por estadias de curto período decorrentes do trânsito de passageiros.
Hotéis-residência (flats)	Hoje, no Brasil, diferem dos hotéis de negócios ou de lazer apenas pela forma como se dá a incorporação e a propriedade imobiliária do empreendimento (condomínio).
Hotéis de Cura (spas)	São empreendimentos que oferecem, além da hospedagem e lazer, tratamentos médicos, de revitalização e/ou estéticos. Situam-se, em geral, em regiões montanhosas, balneários ou estâncias climáticas.
Hotéis-fazenda	Voltados para viagens de lazer, oferecem atividades campestres, observação da vida do campo, e infra-estrutura para esportes.

TIPO	DESCRIÇÃO
Hotéis de Selva	Voltados a atividades de ecoturismo. No Brasil, sua localização predominante é na Amazônia e no Pantanal.
Hotéis-cassino	Empreendimentos de alta sofisticação e de grande porte, situados em complexos turísticos, atendem à demanda gerada pelas viagens de lazer associadas aos jogos de cassinos.

Figura 11 - Classificação de hotéis conforme BRDE (Fonte: BRDE – Banco Regional de Desenvolvimento, 2000)

A ABIH (2001) afirma que atualmente existem 18 mil meios de hospedagem, gerando cerca de um milhão de empregos, entre diretos e indiretos, com receita bruta em torno de U\$ 2 bilhões de dólares.

Todo o hotel, independente de sua classificação, deverá ter definida, claramente, sua estrutura organizacional. Tal estrutura auxiliará na parte administrativa e na definição e responsabilidade de atividades de cada setor.

As empresas hoteleiras estão menos propensas à automatização, quando comparadas às industriais, pois a mão-de-obra, maioria indireta, é parte essencial na prestação do serviço. São pessoas que executam praticamente todas as atividades dos setores.

Este trabalho dará ênfase, principalmente, ao setor de hospedagem, pois este é, sem dúvida, o setor que fundamenta a existência da rede hoteleira.

2.3.2 – O SETOR HOTELEIRO EM SANTA CATARINA E FLORIANÓPOLIS

O Estado de Santa Catarina apresenta clima subtropical, definição clara das quatro estações do ano, que leva a fortes variações de temperatura, quando comparada às demais regiões do Brasil, fato esse que reflete diretamente na demanda dos turistas ao longo do ano.

Santa Catarina, embora ocupe um pouco mais de 1% (um por cento) do território brasileiro, com aproximadamente 6 milhões de habitantes, possui papel de destaque no cenário nacional e não apenas por seus animadores índices sociais e econômicos. Sua diversidade cultural, ética e geográfica, assim como uma privilegiada localização em relação aos países do Mercosul, representa um enorme potencial para a afirmação do estado com um dos principais destinos turísticos do país.

Dentre os pontos turísticos do Estado, os que mais se destacam são as praias, serras, e um completo circuito de festas que conquistam os visitantes. Estas atrações fazem com que o

estado receba algo em torno de 4 milhões de turistas anualmente, um número em constante crescimento (SANTA CATARINA: 2001).

Um dos pontos que se destacam, no Estado, é a ilha de Santa Catarina - Florianópolis. Possui 523 Km² de verdes encostas, lagos e 42 praias. Nela fica Florianópolis, capital habitada por 280 mil habitantes, um dos principais destinos turísticos do Brasil e opção de residência para quem busca qualidade de vida.

Unindo-se o fato da beleza natural do local ser considerado como maior fator de atração dos turistas e o clima variável, o ano divide-se em três tipos de temporadas:

Alta Temporada: no período de dezembro a fevereiro.

Média Temporada: meses de março, abril e novembro.

Baixa Temporada: período de maio a outubro.

Os turistas, com objetivo de se instalar, ocupam os hotéis que se enquadram na terceira posição de meios de hospedagem em Santa Catarina. A figura 12 mostra o desempenho dos principais meios de hospedagem utilizados nos anos de 1998, 1999 e 2000.

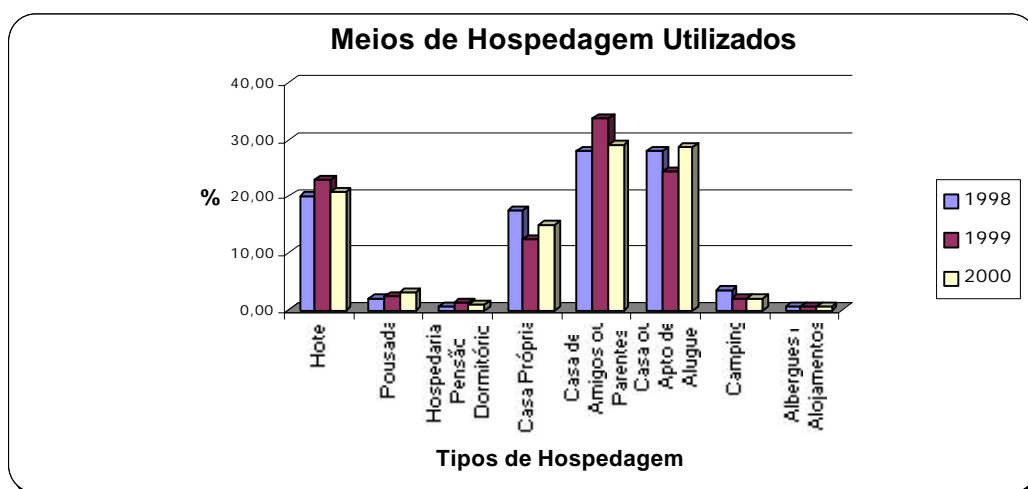


Figura 12 - Principais meios de hospedagem (Fonte: ABIH-SC, 2001)

A figura 12 demonstra que os hotéis estão em terceiro lugar dos meios de hospedagem mais utilizados. Dentre o período analisado, o ano de 1999 foi o que mereceu destaque.

Ao analisar as figuras 13 e 14, faz-se um comparativo da desenvoltura da ocupação hoteleira no Brasil com o estado de Santa Catarina. Verifica-se, no entanto, que, enquanto a média nacional decresce 0,70 % (zero vírgula setenta por cento) de 1997 para 1998 e 2,40 % (dois vírgula quarenta por cento) nos anos de 1998 a 1999. A média estadual de Santa Catarina contabiliza um crescimento de 2,94% (dois vírgula noventa e quatro por cento) em 1998 a 1999 e 7,89% (sete vírgula oitenta e nove por cento) de 1999 e 2000. No ambiente

mercadológico de hoje, isto representa um crescimento relevante para o setor hoteleiro no Estado de Santa Catarina e, portanto, uma área promissora.

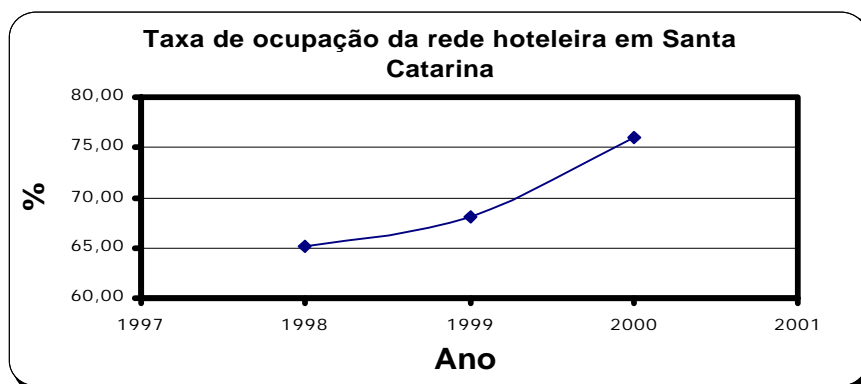


Figura 13 - Taxa de ocupação da rede hoteleira em Santa Catarina (Fonte: ABIH-SC, 2001)

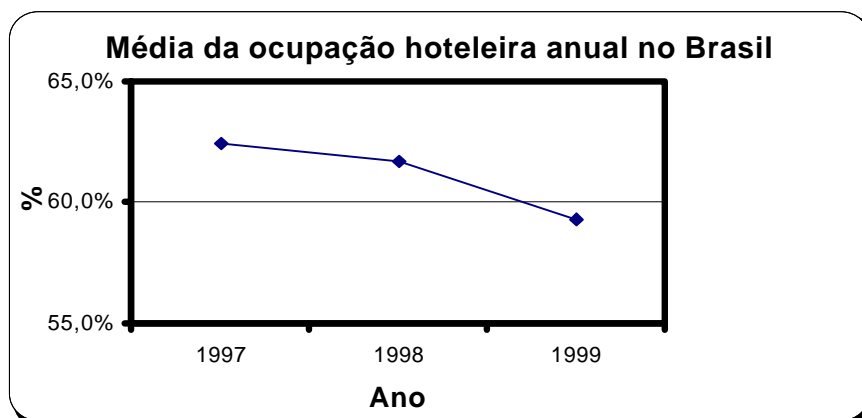


Figura 14 - Ocupação anual (Fonte: ABIH-SC, 2001)

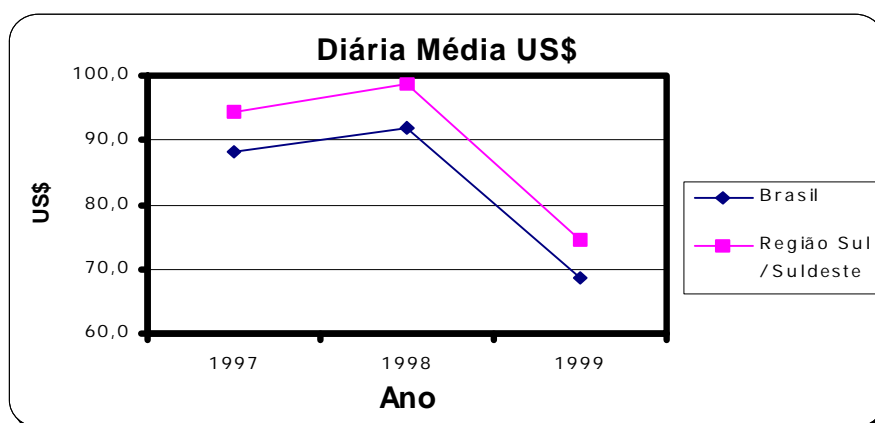


Figura 15 - Diárias médias em US\$ (Fonte: ABIH-SC, 2001)

Ao analisar a figura 15, verifica-se que do ano de 1997 a 1998 ocorreu aumento nos preços em média de 3,70% (três vírgula setenta por cento), porém do ano de 1998 a 1999 os preços das diárias decresceu significativamente 23,20% (vinte e três vírgula vinte por cento), que representa baixa nos preços da diária média do hotel em 19,50% (dezenove vírgula cinquenta por cento) nestes três anos em análise. Este fator, no entanto, não impediu a queda na ocupação média no setor.

Sendo assim, o hotel, que pretende permanecer no mercado, tende a procurar meios que identificam aqueles gastos que são realmente necessários e aqueles que são evitáveis dentro de todo o sistema a fim de permitir maior margem de contribuição.

2.3.3 – VISÃO SISTÊMICA DE UM HOTEL

2.3.3.1 - Teoria de Sistemas

Toda empresa possui suas particularidades, tais como: forma, estrutura, ambiente onde se insere, modo de administração, tecnologia, ramo de atividade, dentre outras. Essas particularidades são razões suficientes para diferenciar uma empresa da outra.

É fundamental entender as particularidades de cada empresa para gerenciá-las de forma eficiente. As empresas possuem inúmeras atividades o que as tornam complexas. Além disso, as empresas enfrentam uma variedade de impactos e influências decorrentes das rápidas mudanças mercadológicas.

Cada empresa, portanto, possui um sistema produtivo próprio, que pode estar subdividido em subsistema ou que pertença a um sistema amplo, ou seja, ele próprio sendo o subsistema de um sistema maior, que se interagem, objetivando alcançar as metas pré-estabelecidas.

Para Chiavenato (2000: 46-47) um sistema é:

- a) um conjunto de elementos (que são partes ou órgãos) componentes do sistema, isto é, os subsistemas;
- b) os elementos são dinamicamente inter-relacionados (isto é, em interação e interdependência), formando uma rede de comunicações e relações em função da dependência recíproca entre elas;
- c) desenvolvendo uma atividade ou função (que é a operação, atividade ou processo do sistema);
- d) para atingir um ou mais objetivos ou propósitos (que constituem a própria finalidade para a qual o sistema foi criado).

Harrington (1993: 10) diz que os sistemas são “os controles aplicados a um processo para assegurar que ele esteja operando de modo eficiente e eficaz.” Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000: 77) afirmam que “em serviços, o processo é o produto, porque os clientes participam diretamente da prestação do serviço.” Castelli (1994: 77) afirma que o processo “consiste numa série de atividade entre si conectadas visando à consecução de resultados determinados que podem ser: produtos acabados ou serviços prestados. (...) Processo implica encadeamento, seqüência das coisas, conexão”.

Pode-se perceber que o sistema funciona como um todo. Assim, é primordial que seja rigidamente organizado, uma vez que, o todo, geralmente, possui maior funcionalidade do que todas as partes em separado.

Para melhor entendimento do funcionamento de um sistema, Chiavenato (2000: 47) apresenta a figura 16:

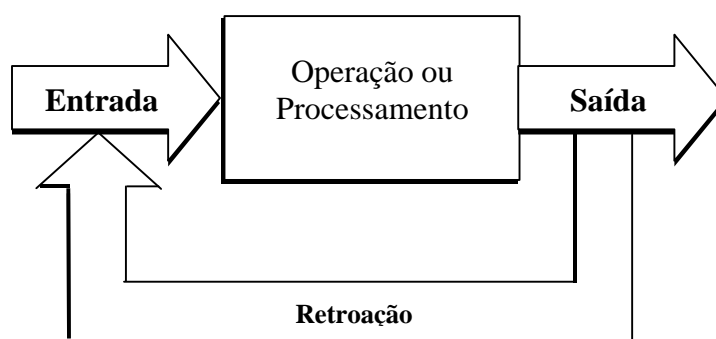


Figura 16 - Energia de retorno – retroação (Fonte: Chiavenato, 2000)

Conforme a figura 16, tem-se: a) as entradas ou insumos (*inputs*), que recebe ou importa do ambiente externo insumos de que necessita para poder operar. Nenhum sistema é auto suficiente ou autônomo. Esses insumos podem entrar na forma de recursos, energia ou informação; b) operação ou processamento, é a conversão dos *inputs*, por meio de subsistemas específicos. Cada tipo de entrada (recursos materiais, recursos humanos, recursos financeiros) é processado pelos subsistemas específicos – especializados no seu processo; c) saídas ou resultados (*outputs*), é o resultado decorrente do processamento, na forma de produtos ou serviços prestados, ou ainda, na forma de energia ou informação – são decorrentes das operações ou processamento realizados pelos diversos subsistemas em conjunto e, por último; d) retroação ou realimentação (*feedback*), é o retorno no sistema de parte de suas saídas ou resultados, que passam a influenciar o seu funcionamento. A retroação é, basicamente, um

mecanismo sensor que permite ao sistema orientar-se em relação ao ambiente externo e verificar os desvios que devem ser corrigidos, a fim de alcançar os objetivos estabelecidos.

Ao comparar a figura 16 e um sistema macro – *inputs, processamento, outputs*, percebe-se que ambos são semelhantes, pois possuem objetivos comuns: continuidade da empresa, solução de barreiras que recaem sobre a empresa e, mediante comparativos permitir a melhoria contínua e identificação e avaliação dos desperdícios de todo o processo empresarial.

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000: 264) o “conceito de serviço estabelece uma base para determinar as metas e definir as medições de desempenho do sistema.”

As medições de desempenho poderão ser desenvolvidas por meio de controles de processos, conforme mostra a figura 17.

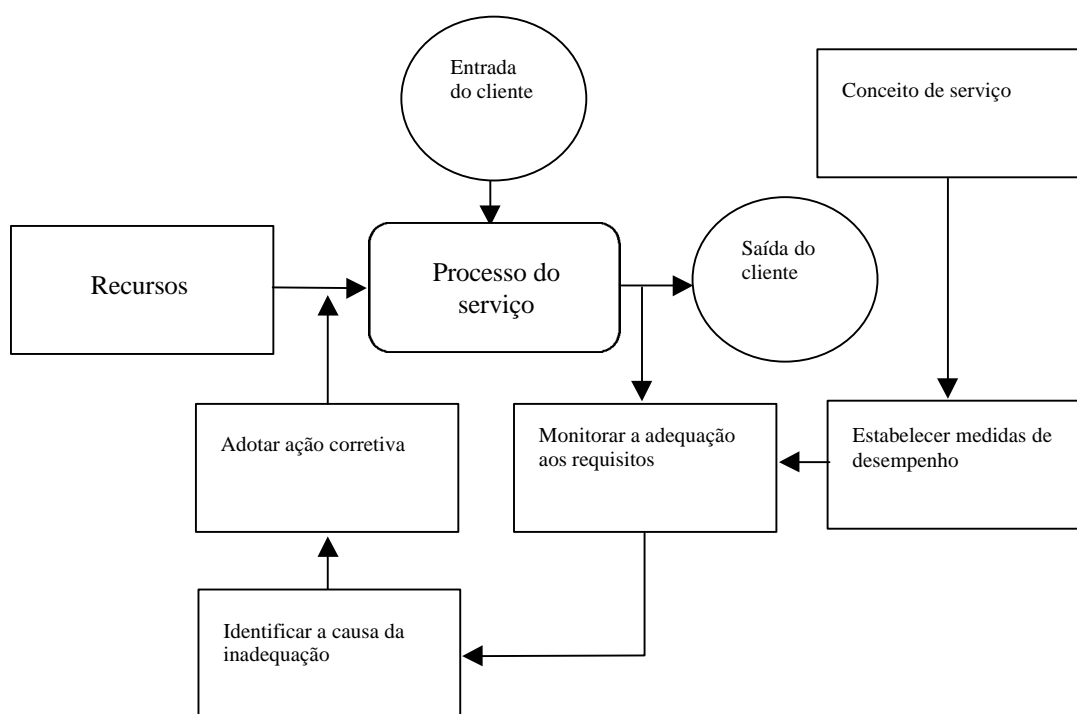


Figura 17 - Controle do processo em serviços (Fonte: Fitzsimmons e Fitzsimmons, 2000)

A figura 17 apresenta o ciclo básico de controle aplicado à regularização do processo em serviços e enfatiza que os recursos, *inputs* e as atividades desenvolvidas no processo do serviço são constantemente monitoradas para correção de possíveis inadequações do processo. Tais inadequações tendem a ser estudadas a fim de identificar suas causas, determinar ações corretivas cabíveis, eliminar possíveis desperdícios e estabelecer padrões de medidas a serem atingidas. Ao finalizar o ciclo, inicia-se outro e, assim, sucessivamente.

Diante da afirmação de Castelli (1992) de que o hotel é um todo, um sistema, a figura 18 realça uma visão sistemática de serviços, voltada para a hotelaria.

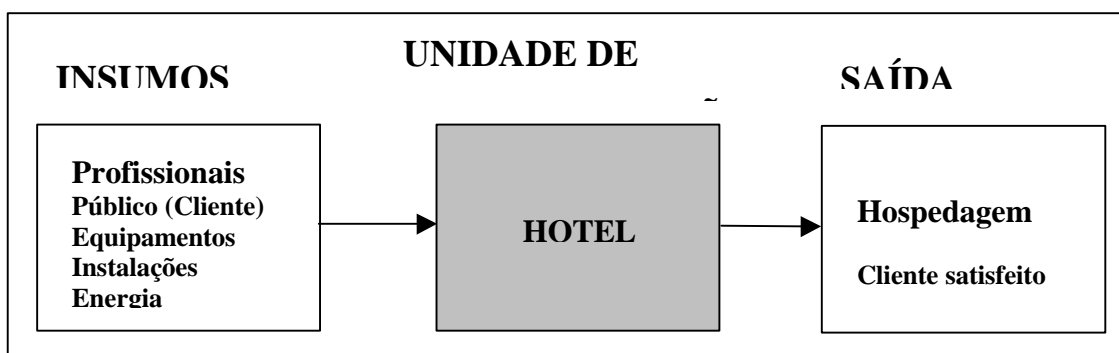


Figura 18 - Ilustração de um sistema de serviço (Fonte: Leite, 1996)

Com base na representação da figura 18, pode se constatar que o hotel em estudo tem o seguinte:

a) Insumos (*inputs*): Compõe-se de pessoas, materiais, energia, informação, dinheiro, tecnologia, equipamentos, instalações, fornecedores, hóspedes etc., que são oriundos do ambiente externo. Os insumos são responsáveis pelo funcionamento de toda estrutura interna.

b) Unidade de Transformação: As principais unidades de transformação são a maquinaria e a mão-de-obra. É relevante notar que, se existe falha nesses subsistemas, a qualidade das saídas será prejudicada.

c) Saídas (*outputs*): São os produtos resultantes da execução dos dois processos anteriores. São eles: a hospedagem, eventos, refeições, saunas entre outros.

2.3.3.2 – Hotel como Sistema

Cracknell (s.d.) mostra em forma de diagrama o Ciclo de *Catering* como uma série de seqüências envolvidas na concepção e implementação de uma operação de *catering*.

A palavra *catering* é uma palavra inglesa utilizada internacionalmente em hotelaria e turismo como sendo um serviço prestado a terceiros, de fornecimento de produtos comestíveis, alimentação confeccionada e outros produtos de consumo e utilização afins aos alimentos e bebidas.

O ciclo *catering*, segundo Cracknell (s.d.), é definido como sendo o total de deliberações e atividades práticas organizadas que se operam no interior do estabelecimento de hotelaria e abrangem toda a operação. O ciclo continua por meio de uma série de

segmentos intimamente ligados até atingir o ponto em que é possível verificar o êxito do empreendimento, observando o grau e a satisfação do cliente.

Definir-se-ão, por intermédio do ciclo os recursos, as finanças, os materiais, o potencial humano e o maquinário necessários à disposição da administração, a fim de alcançar resultados positivos em termos de qualidade, satisfação do consumidor e financeiros.

A figura 19 demonstra as seqüências envolvidas na concepção e implantação de uma operação de *catering*, porém adaptado para o setor de hospedagem do hotel.

As seqüências envolvidas na concepção e implementação de uma operação de hospedagem

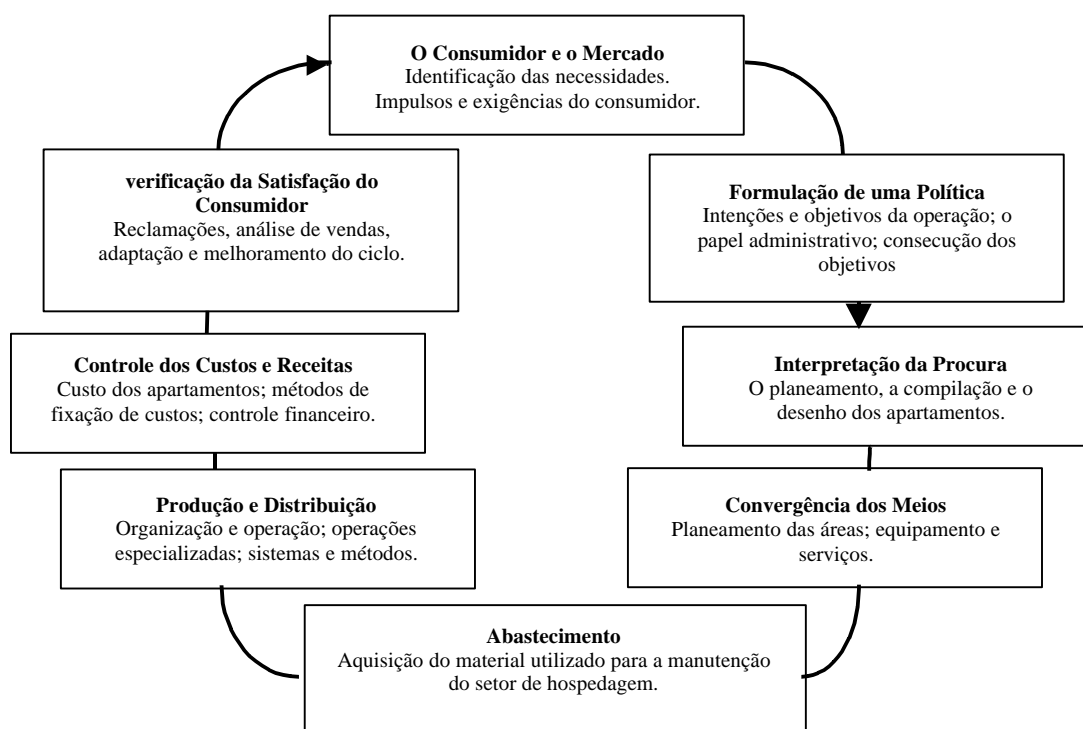


Figura 19 - O ciclo da hospedagem (Fonte: Cracknell (s.d.)) adaptado.

- **Consumidor e o mercado:** As necessidade e exigências do mercado consumidor são as mais diversas possíveis. Portanto, é necessário buscar conhecimento das necessidades dos consumidores e saber algo dos diferentes aspectos da motivação do consumidor, antes de se procurar identificar uma procura de qualquer tipo particular de serviços de hospedagem.

- **Formulação de uma política:** a política deve estar relacionada diretamente à procura. Pois, provém da análise de um possível mercado ou da alteração de uma operação existente à luz de uma nova procura, ou descoberta de uma nova necessidade do mercado em uma

operação existente. É, valendo-se da política, que se determinará o tipo de operação e os recursos que devem estar disponíveis.

- **Interpretação da procura:** O setor hoteleiro precisa interpretar a procura, identificando, primeiro, mediante ampla estrutura da política formulada e, depois, por meio dos meios com os quais procura satisfazer essas necessidades.

- **Convergências de meios:** todo planejamento incluirá o melhor aproveitamento do espaço disponível para a produção e as áreas de manutenção em relação à seqüência de atividades que nelas serão levadas a cabo; exigirá que se tomem decisões relativamente à instalação de equipamento ou reequipamento e serviços necessários.

- **Abastecimento:** este segmento de ciclo relaciona-se com a aquisição de gêneros alimentícios na forma de mercadoria preparada ou não, de acordo com a política de operação; bebidas alcoólicas para uso em bares e restaurantes, materiais de limpeza, equipamento de pequena dimensão e mercadorias de consumo.

- **Produção da distribuição:** este segmento é parte central de toda a operação de hospedagem e são os resultados dos segmentos anteriores criados para apoiarem o produto final.

- **Controle de custos e receitas:** Este se refere às entradas e às saídas de dinheiro em uma base diária. Isto garante que a empresa funcione bem e que o controle pode evitar pequenos furtos e outros delitos, controlar desperdícios e desregramento e instituir procedimentos corretos para a maioria dos acontecimentos.

- **Verificação da satisfação do consumidor:** Isto implica o cálculo das funções que vão ao encontro das necessidades do consumidor. São várias as formas de verificação, tais como: mediante perguntas, como anfitrião, questionários, análises de venda entre outros.

O ciclo de hospedagem pode ser considerado como uma série completa e interligada de atividades que estão sempre em movimento e em contínua modificação.

Castelli (1994: 80-81) apresenta o sistema hoteleiro, conforme a figura 20, composto por seus processos e subprocessos. Neste, o autor engloba o processo comercial como um subprocesso do processo administrativo.

Na figura 20, pode-se observar que tanto os subprocessos como os processos estão interligados com os demais, formando um todo. É com o sincronismo do todo (sistema) que possibilitará à empresa hoteleira, bem como as demais empresas, oferecer serviços de acordo com as exigências do cliente.

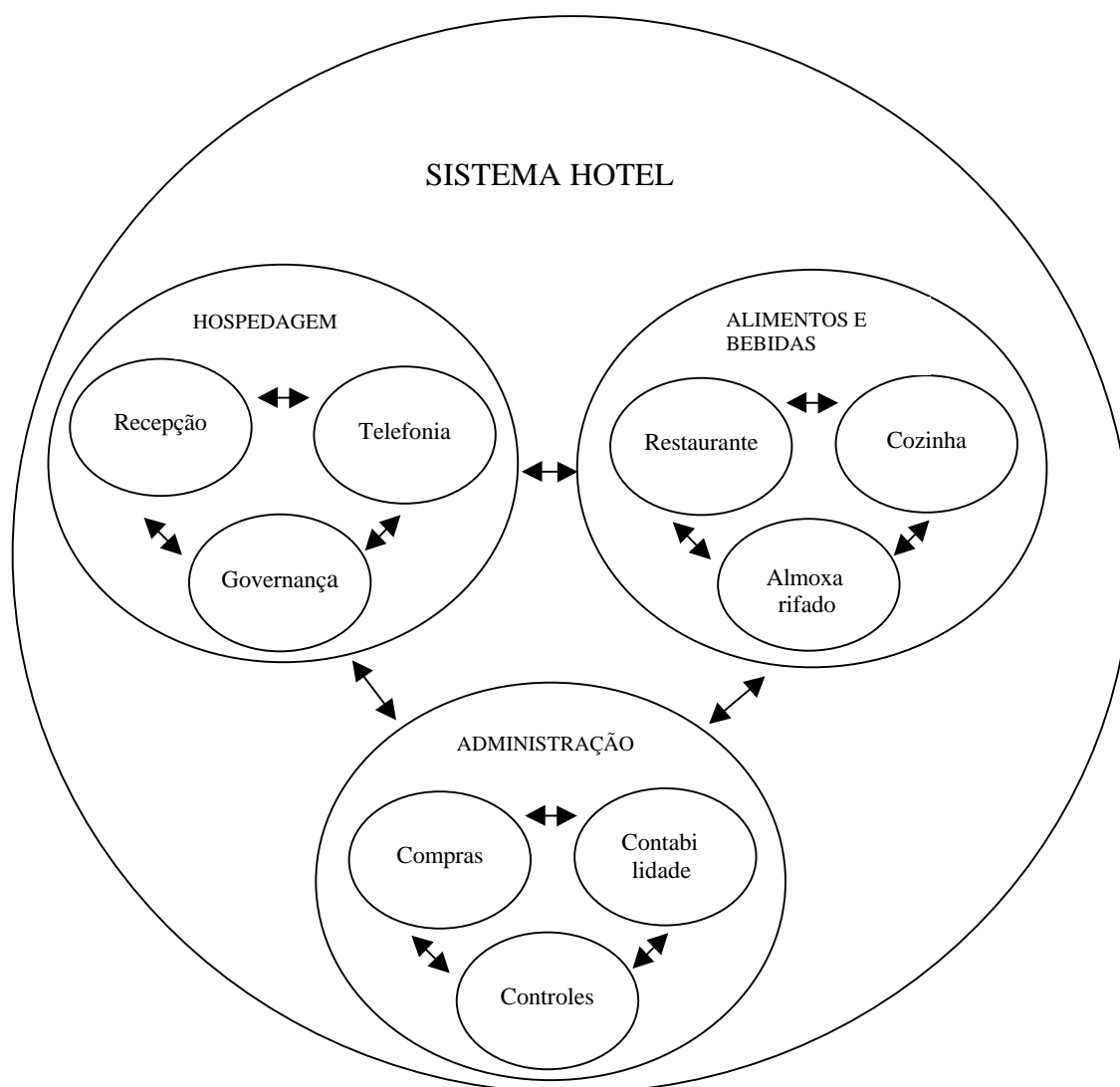


Figura 20 - Sistema hotel (Fonte: Castelli, 1994)

O ciclo da hospedagem está voltado para os meios de funcionalidade no meio externo e interno do hotel – sistema hoteleiro de forma ampla, enquanto que o sistema hoteleiro apresentado por Castelli enfatiza a estrutura organizacional interna do hotel, este por sua vez, é mais restrito.

A empresa só terá continuidade, se ela possuir um sincronismo entre o ambiente externo e interno. Para Leite (1996), nenhuma empresa poderá ser classificada como fechada. As empresas são sistemas abertos, que mantêm relações com o meio externo - onde obtêm a fonte de lucro (venda de serviços) e, o meio interno – onde geram todas as fontes de custos (pagamentos diversos). Assim, o hotel é um sistema que possui vários subsistemas, tais como: hospedagem, alimentos, bebidas administração e vendas.

A figura 21 apresenta o sistema de um hotel interagindo com os principais órgãos do meio externo a ele relacionado.

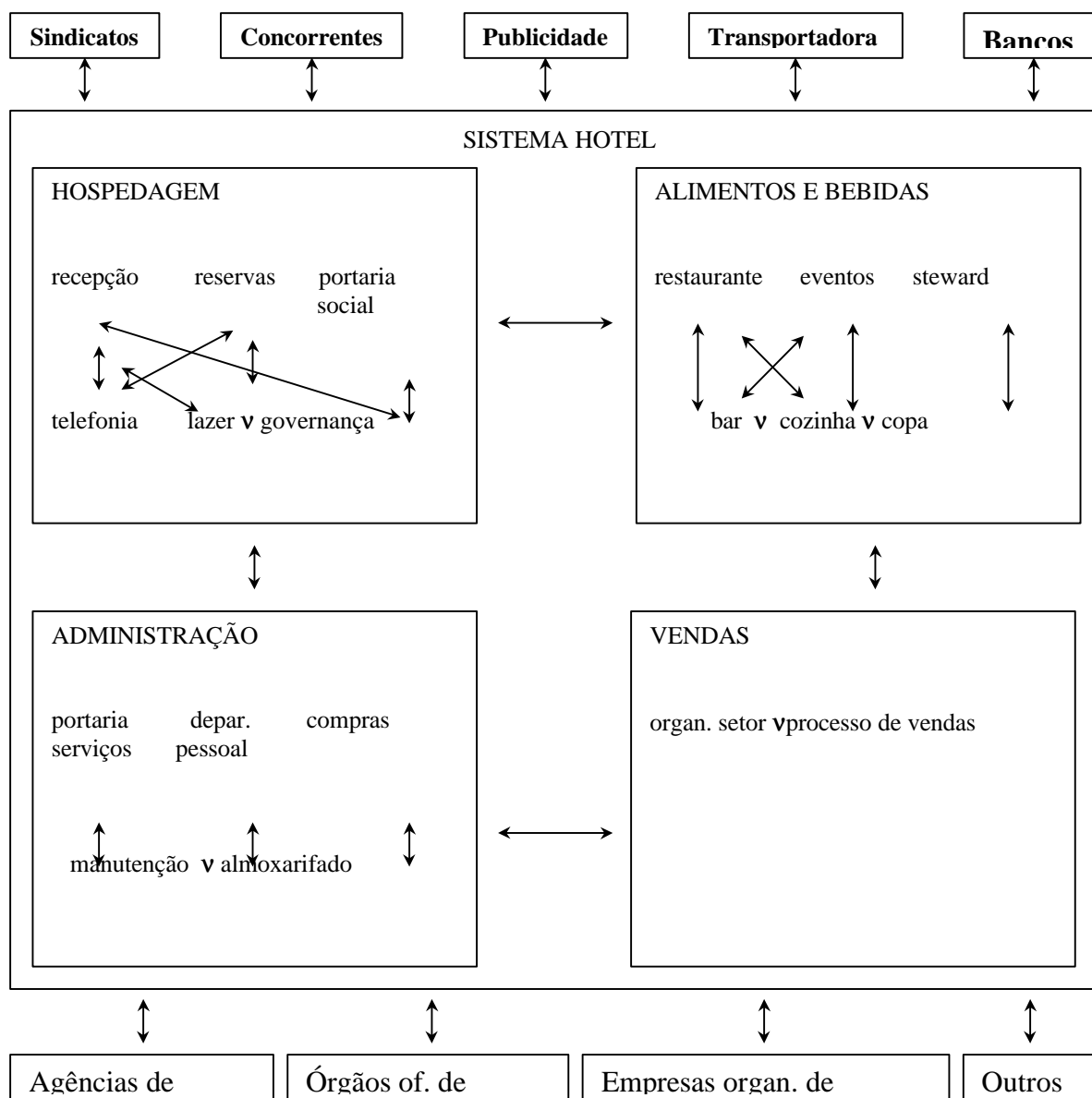


Figura 21 - Sistema hotel e suas interações com o meio externo (Fonte: Leite, 1996)

Ao analisar as figuras 19, 20 e 21 verifica-se que apresentam semelhança em suas essências, ou seja, se enquadram na visão sistêmica. A figura 19, ciclo da hospedagem, mostra os procedimentos internos, adotados por um hotel, específico do setor de hospedagem. A figura 20 é mais ampla, pois além do setor de hospedagem apresenta outros setores (alimentos e bebidas e administração) que poderão possuir atividades vinculadas ou não aos procedimentos do ciclo da hospedagem. E, por último, a figura 21 vai além, demonstrando o sistema macro, interno e externo. O sistema externo possui influência direta nas ações do sistema interno.

Cada subsistema possui processos específicos que estão relacionados com outros subsistemas, ou seja, deve existir um sincronismo entre as partes que forma o todo.

No sistema do hotel em análise, o principal subsistema é a hospedagem, que será enfatizado por este estudo. No entanto, este subsistema apresenta várias subdivisões, tais como: reserva, recepção, portaria social, telefonia, lazer, governança entre outros. A quantidade de subdivisões irá variar de acordo com o tamanho do hotel. É importante enfatizar que estas subdivisões se beneficiam com outros setores e vice-versa.

Pertencem ao processo produtivo da hospedagem: os *inputs*, que são todos os procedimentos adotados e/ou recebidos externamente, até o momento do contato direto com o pessoal da hospedagem; o processamento/transformação que é toda a atividade desenvolvida para a execução do produto a ser oferecido e; os *outputs* que serão as medidas e reações adotadas pelos clientes após a prestação do serviço, tais como: superação ou não das expectativas do cliente, perspectiva de retorno e indicação do produto.

Tendo como base a composição do sistema e, partindo do princípio de que a o hotel é um micro sistema pertencente a um macro sistema, o mercado, ambos deverão estar em harmonia.

Este estudo enfocará a parte do subsistema representado pelo processamento /transformação, isto é, a entrada-permanência-saída do hóspede no hotel, sem, no entanto, considerar os itens que proporcionam ao cliente que o levou a decidir pelo hotel e qual a reação do hóspede após a prestação de serviço.

É relevante destacar que apesar deste estudo estar focado no setor de hospedagem, este está interligado e se beneficia das atividades de outros setores pertencentes ao hotel.

2.4 – COMENTÁRIOS FINAIS

As empresas buscam, incessantemente o aumento da produtividade, ou seja, produzir *output* com menores custos, os *input*. Além de menores custos, as empresas deverão observar o grau de qualidade em que os produtos se encontram, pois de nada adianta “inflacionar” o mercado com produtos baratos e de baixa qualidade.

Para as empresas que buscam a redução de custo e melhoria da qualidade, é essencial que analisem o sistema de custo adotado, os desperdícios que vêm incorrendo e a interação harmônica entre os setores do próprio hotel.

Um dos sistemas de custo que vem sendo discutido e recomendado é o ABC. Este tende a identificar as atividades que agregam ou não valor ao produto. É com a identificação dessas atividades que as empresas terão capacidade de analisar a possibilidade de otimizar as atividades que agregam valor e reduzir e/ou eliminar as atividades que não agregam valor.

O hotel em estudo não possui um sistema de custo específico para apuração de seus custos. O controle de custos é feito atualmente pela contabilidade fiscal, não representando a realidade apurada. Diante da inexistência de controles adequados, este estudo tem como objetivo desenvolver uma sistemática para implantação do ABC, ferramenta esta comprovadamente eficiente na apuração de custos.

CAPÍTULO 3 – ABC NA HOTELARIA

3.1 - SISTEMA DE CUSTOS

A contabilidade de custos se destacou após a Primeira Guerra Mundial. Antes, existia apenas a contabilidade financeira ou geral, que foi desenvolvida na Era Mercantilista com objetivo de servir as empresas comerciais. A contabilidade de custos não se preocupava com o consumo dos recursos na elaboração dos produtos para o gerenciamento de custo, mas se limitava ao controle dos estoques (MARTINS: 1998).

A transformação da economia mundial implicou mudanças na gestão empresarial. O custo passou a ser uma vantagem competitiva e o preço dos produtos ditado pelo mercado. Esta mudança levou os gestores a adequarem os custos a essa nova realidade. A busca pela redução dos custos sem prejuízo da qualidade levou as empresas a despendem maior atenção aos processos produtivos, a fim de identificar as fontes geradoras de desperdícios e atividades que não agregavam valor ao produto.

Tal mudança tornou o uso dos sistemas de custos tradicionais ineficientes, pois este foi concebido na época em que os custos indiretos representavam a menor parcela dos custos totais. No entanto, as empresas necessitam se adaptar às novas transformações exigidas pelo consumidor e, para isso, investem em esforços na busca de uma nova estrutura organizacional, mais flexível, permitindo a introdução de sistemas de avaliação e controle de desempenho, necessários ao gerenciamento das empresas modernas.

A importância dos custos é evidenciada por Allora e Gantzel (1996: 26) quando listam uma série de valores:

- a) As informações de custo continuam sendo utilizadas para o cálculo da rentabilidade dos produtos, implicando, portanto, nas decisões sobre sua manutenção ou não no mercado”;
- b) Os orçamentos empresariais têm como valor realizado as informações de custos;
- c) Os processos de reengenharia ou de reestruturação utilizam os custos notadamente para análise e decisões de redução (cortes);
- d) As informações de custos têm um peso decisivo nas análises de novos mercados, negócios ou produtos;
- e) Técnicas como análise de valor e *target price* (preço alvo) ou *target cost* (custo alvo) baseiam-se nas informações de custos.

Quando as empresas voltam sua atenção na identificação e controle dos custos de forma mais ágil, correta, descentralizada e flexível, tendem a estar em vantagem perante as

demais e com capacidade de atender às necessidades do consumidor exigente do mercado moderno.

Identificar e controlar custos não é somente eliminar despesas de forma sumária e, às vezes, intuitivamente, sob pressão de fatores externos, é, principalmente, gerenciamento dos custos, de forma racional e competente, pelos instrumentos adequados e eficientes. (ZANELLA: 1993)

Brimson (1996) afirma que o gerenciamento de custos é mais abrangente do que acumulação de custos. Enquanto a contabilidade de custos adota uma perspectiva histórica e se baseia em relatórios de custos, o gerenciamento de custos adota um papel voltado para a melhoria dos ativos no planejamento, na administração e na redução dos custos.

A redução de custos é utilizada por muitas empresa como uma das principais medidas estratégicas. Essa redução de custos se daria pela eliminação e minimização de atividade que não agregam valor e pelos desperdícios. Estas medidas conduzem as empresas para maior margem de lucratividade ou mesmo à minimização do preço de venda sem a diminuição do ganho.

Para que as empresas não sejam prejudicadas em sua lucratividade, faz-se necessário que adotem sistemas de custeios eficientes, condizentes com as suas necessidades.

“No decorrer do tempo os métodos de custeio que descreviam e determinavam os custos dos produtos foram sendo aprimorados com o objetivo de também contribuir para a tomada de decisão operacional e estratégica” (KAPLAN: 1999).

Player *et al* (1997) afirmam que os sistemas de avaliação e controle de desempenho podem ser alcançados com um sistema de custeio completo, ou seja, que focalizem três propósitos distintos: financeiro, operacional e estratégico. As ações estratégicas são dependentes de informações do passado, presente e previsões futuras.

Kaplan e Cooper (1998: 12-13) afirmam que as principais empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoado para:

- Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro”.
- Sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez.
- Auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo.
- Orientar o *mix* de produtos e decidir sobre investimentos.
- Escolher fornecedores.
- Negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes.

- Estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados públicos-alvo.

Ainda, Kaplan e Cooper (1998: 13) afirmam que as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais, são elas:

- avaliar estoque e medir o custo dos bens vendido para a geração de relatórios financeiros”;
- estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

A aprimoração dos sistemas de custos é facilmente visível no setor industrial, talvez por este possuir um grau de dificuldade menor, uma vez que seu produto é tangível, é físico. Já o setor de serviços não acompanhou a evolução do aperfeiçoamento. Este retardamento se deve, principalmente, por ser o seu produto intangível, ou seja, não possui forma física.

São poucas as empresas prestadoras de serviços que dispõem de um adequado sistema para controle e apuração de seus custos. (PEREZ JR. *et al*: 1999)

Zanella (1993: 9) afirma que um sistema de custos “é um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalização da estrutura interna de controle da empresa, assegurando o efetivo domínio de todos os fatores que interferem nas operações.” (...) “o sistema desenvolve, principalmente, processos de planejamento e controle para que o administrador do hotel, através de uma maior relação com a própria empresa, possa prever e superar as condições externas adversas, decidir mais racionalmente e prover mudanças rápidas.”

No setor de serviços, mais especificamente nos hotéis, o sistema de custos é restrito devido ao grau de complexidade, amplitude da metodologia operacional e por não possuir uma sistemática específica voltada aos hotéis. (ZANELLA: 1993)

Nos hotéis, assim como na maioria das empresas de serviços, o processo produtivo tende a ser flexível, pois cada cliente deverá ser atendido de acordo com as suas necessidades.

As bibliografias de Cândido (1982) e Zanella (1993) apresentam sistemas de custos utilizando o sistema por centro de custos para mensuração dos custos. Com base nestes dados, pode-se afirmar que grande parte dos hotéis adota o sistema de custo por centro de custos.

Zanella (1993) afirma que embora as unidades funcionais do hotel (hospedagem, alimentação e restaurante, eventos, sauna, dentre outros) possam ser caracterizadas como centro de custos, podem ser adotados diversos critérios para a estruturação dos centros de custos, tendo em vista os seguintes objetivos de ordem prática:

- a) reduzir ou simplificar os serviços de apuração, excluindo as áreas de menor expressão qualitativa e quantitativa;
- b) atender ao interesse da administração em manter o controle de determinadas áreas ou serviços.

Na aplicação do sistema de custos, deve ser observado o grau de detalhamento que se pretende atingir, considerando-se os itens custo e benefício. Assim, o hotel poderá agregar serviços aos setores (qualitativa) e agrupar setores que possuem menores gastos (quantitativa).

Um dos principais setores no hotel é de hospedagem, da análise dos custos deste setor advém a compreensão de procedimentos importantes, dentre eles se destacam: (ZANELLA: 1993),

- cálculo da taxa de ocupação;
- preço das diárias de hospedagem;
- apuração do custo da hospedagem.

O cálculo da taxa de ocupação (é feito pela relação percentual entre o número de unidades de habitação ocupadas no hotel e o número de unidades de habitação existentes (capacidade instalada) num determinado período de tempo. O cálculo da taxa de ocupação é um dos principais parâmetros para o controle dos custos da hospedagem (ZANELLA: 1993).

No seminário realizado pela *Cornell University School of Hotel Administ*, apresentado no estudo elaborado por Leite (1996), mostra operações para a análise de custos na hotelaria.

São elas:

- Custo como percentagem das vendas: É a comparação mais comum no demonstrativo operacional. O custo percentual é igual à divisão do custo das vendas pelo valor das vendas.
- Custo por departamento: mostra que parte da despesa total corresponde a um determinado departamento.
- Fornece informações sobre a despesa média, por cliente, para determinado item.

O custo percentual demonstra quanto da receita é representado pelos custos totais e os custos por departamentos contabilizam o custo daquele departamento em relação aos custos totais. Estes tipos de informações mostram uma visão do todo (sistema) e não de forma detalhada, que dificultaria na identificação de desperdícios e, conseqüentemente, evitando ações de melhorias no processo.

A melhoria no processo tende a ser sucedido com êxito, segundo Zanella (1999), quando a implantação de um sistema de custos anteceder de uma análise ampla das condições de sua aplicação, de acordo com as peculiaridades e necessidades do hotel, tais como:

1. Analisar as condições e limitações ambientais e estruturais da empresa – a capacidade de absorção do sistema da empresa, tanto em função dos sistemas existentes como em relação à atitude ou motivação das pessoas na execução do projeto.
2. Definir as responsabilidades pelo processo de formulação, coordenação e tomada de decisões no decorrer da execução do projeto.

A hotelaria brasileira tem vivido, até agora, muito mais um mercado de demanda do que um mercado de oferta. Esta situação tem gerado uma mentalidade gerencial apática às grandes e rápidas mudanças que estão ocorrendo no comportamento do mercado consumidor e na nova maneira de gerenciar uma empresa. (CASTELLI: 1994)

Cândido (1982) entende que o administrador de um hotel deve trabalhar como diretor de qualquer negócio do tipo industrial, ou seja, trabalhando para aumento de receitas, melhora da qualidade, menor custo, possibilitando melhor aceitação e conseqüente aumento de vendas, com uma única diferença: a empresa industrial pode aspirar a um aumento de produção, e a empresa hoteleira tem um limite em sua capacidade de receita, uma vez que não poderá vender nem produzir acomodação em série, pois possui número limitado de produto a ser negociado. Como conseqüência disto, o aumento da receita no hotel só poderá ser obtido reativando-se os setores menos rentáveis, como por exemplo, os setores de alimentação e restaurante, eventos, sauna entre outros.

Castelli (1994: 3) afirma que “é preciso incorporar a cultura da mudança no gerenciamento das empresas. As mudanças representam novas oportunidades de negócios. Então, por que temê-las? Afinal, lidamos com a mudança continuamente, portanto, a mudança deve ser sua amiga.”

As mudanças possibilitam as empresas trabalharem os custos estrategicamente. A gestão estratégica de custos é peça “chave” na identificação e controle de recursos que não agregam valor ao produto e é de fundamental importância na melhoria dos processos.

A gestão estratégica de custos para Shank (1997: 4) é “uma análise de custos vista sob o contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.” Horngren *et al* (1997: 2) evidenciam que “a tarefa principal dos gestores é o gerenciamento de custos. (...) Um

importante componente do gerenciamento de custos é o reconhecimento de que decisões tomadas hoje muitas das vezes comprometerão a organização na incorrência de custos subsequentes.” Zanella (1993: 9) diz que “administração de custos não é somente eliminar despesas de forma sumária e às vezes intuitivamente, sob pressão de fatores externos. Administrar custos significa, acima de tudo, a gestão de recursos de forma racional e competente, através de instrumentos adequados e eficientes.”

À medida que as empresas começam a sair da contabilidade de custos para a gestão estratégica de custos, a importância de implantar um sistema de contabilidade por atividades torna-se primordial. As atividades propiciam uma visão valiosa da causa dos custos que permite à administração tomar iniciativa para eliminar ou minimizar estes custos (BRIMSON: 1996).

Atualmente, um dos sistemas de custeio que leva em consideração as atividades é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), que considera a maioria dos gastos como indiretos e o rastreamento é feito por fatores que tenham uma relação de causa e efeito. Hoje, este sistema já foi e está sendo utilizado por várias empresas. A tendência é, sem dúvida, a sua expansão.

O item 3.2 é dedicado à caracterização do ABC, em que será enfatizada sua evolução histórica, definindo as variáveis componentes, sua aplicação e suas vantagens e desvantagens.

3.2 - ABC - *ACTIVITY BASED COSTING*

3.2.1 - ORIGEM DO ABC

O Custeio Baseado em Atividades, ABC, também conhecido como *Activity Based Costing*, teve sua origem, segundo Catelli e Guerreiro (1995: 18-19), em trabalhos desenvolvidos pela “General Electric”, no início da década de 60, nos Estados Unidos da América. Porém, Nakagawa (1994: 41) afirma que “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década de 60”.

Catelli e Guerreiro (1995) afirmam que, na década de 70, o ABC foi aperfeiçoado pelo professor Robin Cooper e somente a partir dos anos 80 é que ele veio a ter maior desenvolvimento por meio das empresas de consultorias.

Nakagawa (1994) diz que, no Brasil, as pesquisas sobre o ABC se desenvolveram a partir de 1989 pelo Professor do Departamento de Contabilidade da USP, Masayuki

Nakagawa. Neste mesmo ano, criou-se o CMS – *Cost Management Sistem*, como membro educacional do CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing – International*) de Arlington, Texas (EUA), para favorecer as empresas e outras instituições de ensino e pesquisa da USP, por meio de convênios, estabelecer programas de treinamento e desenvolvimento de executivos e instrutores nesta área.

Nakagawa foi o pioneiro, no Brasil, ao lançar um livro sobre o assunto (PEREIRA FILHO e AMARAL: 1998).

3.2.2 - ASPECTOS CONCEITUAIS DO ABC

Para Nakagawa (1994), há duas versões para o método conceitual do ABC. A primeira foi desenvolvida no final dos anos 80, com objetivos estratégicos, como ferramenta para melhorar a acurácia do custeio de produtos e o *mix* de preços dos produtos. A primeira versão, conforme figura 22, descreve a preocupação em se apropriar o consumo dos recursos às atividades, que pertenciam a um centro de custos, consumido pelos produtos.

Para Nakagawa (1994), o uso do ABC foi sendo ampliado e passou a incluir análises de rentabilidade de clientes, mercado, canais de distribuição e gestão de atividades, a fim de identificar oportunidades de melhoria. Em decorrência disto, a primeira versão foi tornando-se inadequada. Apesar de muito útil às melhorias de processo, o ABC possuía limitações no fornecimento de informações. Como consequência, desenvolveu-se uma nova versão, que apresentava duas dimensões:

1. *Visão econômica e de custeio*: constitui a parte vertical do modelo e reflete basicamente as mesmas necessidades que já vinham sendo atendidas pela primeira versão;

2. *Visão de aperfeiçoamento do processo*: constitui a parte horizontal do modelo e reflete todas as categorias de informações relacionadas aos *eventos (cost drivers)* que influenciam as atividades e seus desempenhos.

A primeira versão foi aplicada, principalmente, nas empresas de manufaturas, enquanto que a segunda versão, dada sua abrangência, vem encontrando larga aplicação, também, em empresas de serviços, por exemplo, instituições financeiras, saúde, hotelaria, turismo, universidades etc. (NAKAGAWA, 1994).

No entanto, Mecimore e Bell (1995: 22-26) afirmam que o custeio baseado em atividades se desenvolveu por meio de três gerações e que poderá vir a surgir uma quarta geração.

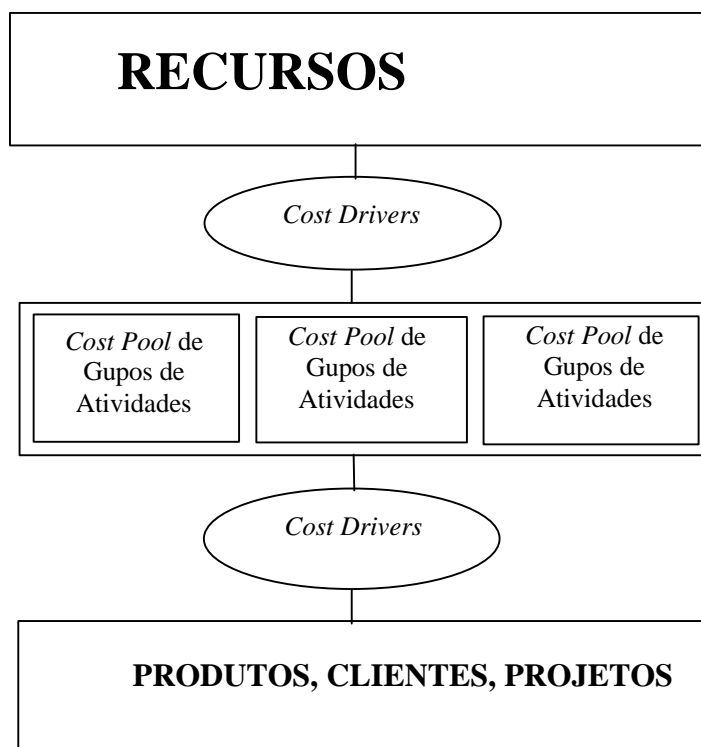


Figura 22 - Primeira versão do ABC (Fonte: Nakagawa, 1994).

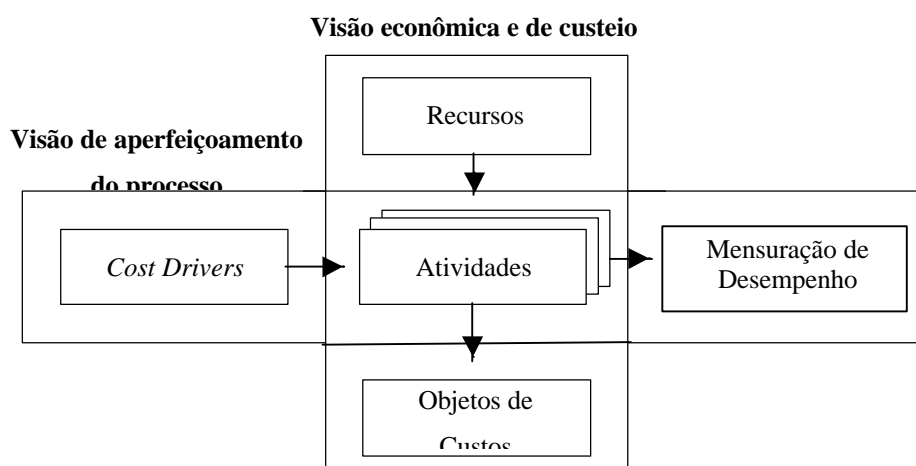


Figura 23 - Segunda versão do ABC (Fonte: Nakagawa, 1994).

Na primeira geração, a atenção maior era dada ao uso dos direcionadores para um melhor uso dos recursos e não dos processos. Primeiramente, identificavam-se as atividades e, então, os custos eram associados a cada atividade.

Na segunda geração, foi constatado que as unidades de negócios a serem desenvolvidas já necessitavam de informações sobre os processos que eram identificados com as atividades, bem como dos custos dos produtos. Podem ser considerados como processos: a

produção, a distribuição, a administração e outras funções da empresa. A melhoria contínua e a avaliação da performance eram desenvolvidas nos processos e custos dos produtos.

A terceira geração focalizava as unidades de negócios e seus relacionamentos com outros negócios internos e externos à empresa. Sua preocupação maior está em analisar se tal atividade agrega ou não valor à unidade de negócio, e se aumenta a vantagem competitiva da empresa por meio da análise de valor.

A quarta e última geração, que ainda está sendo estudada, considerada e pesquisada, poderá vir a ser uma geração adaptada, em que englobaria as três gerações anteriores que, por sua vez, são consideradas uma abordagem micro. Esta geração irá visar ao aprimoramento por meio de passos racionais à junção de atividades com os recursos, simultaneamente e, assim, inovar o sistema ABC. Esta inovação se dará por meio de informações que venham a beneficiar a empresa e que poderá levá-la ao alcance de uma abordagem “macro” – aspectos internos e externos.

A figura 24 mostra, de forma resumida, o progresso das três gerações abordadas pelos autores sobre o ABC.

O Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades. Portanto, o ABC possui como foco a visualização e a compreensão dos custos e os fatores que contribuem para a sua formação.

Cooper e Kaplan (1998: 94) afirmam que o ABC “oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.” Player *et al* (1997: 3) diz que o ABC “é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custo.”

Para Cogan (1997:22) o ABC, em suma, “procura atribuir aos produtos individuais, além de despesas diretas que incidem em cada produto, as despesas indiretas como se diretas fossem.”

Assim, o ABC está diretamente relacionado às atividades desenvolvidas na empresa e como estas são consumidas/alocadas na elaboração de produtos. Esta alocação se dá pelos direcionadores de custos (*cost drivers*), ou seja, elementos que medem a demanda dos recursos e as atividades por meio de um objeto de custo.

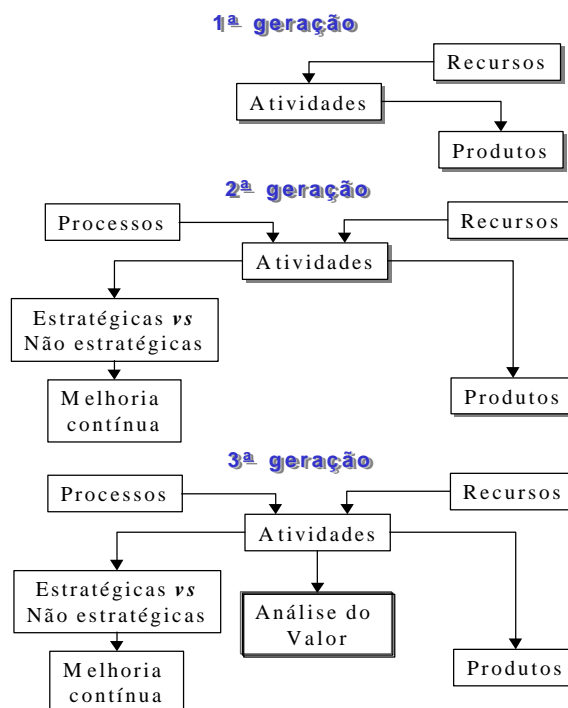


Figura 24 - Gerações do sistema ABC (Fonte: Mecimore e Bell, 1995).

O ABC se compõe de diversas variáveis que deverão estar, claramente, definidas para a aplicação do sistema. Portanto, na seqüência serão apresentadas algumas conceituações pertinentes ao ABC.

3.2.2.1 - Atividades

Brimson (1996: 70-72) classifica as atividades em: 1. Atividades repetitivas e não repetitivas: a atividade repetitiva é aquela que a empresa realiza continuamente. Estas atividades possuem insumos, produção e processamentos consistentes; a atividade não repetitiva é única. 2. Atividades primárias e secundárias. A atividade primária contribui diretamente para a missão de um departamento ou de uma unidade organizacional; a atividade secundária é aquela que dá suporte às atividades primárias, como administração, supervisão, treinamento. 3. Atividades requeridas ou discricionais: são atividades opcionais, depende do julgamento da gerência. 4. Influenciabilidade da atividade: as atividades podem ser influenciadas por fatores internos (políticas e procedimentos da empresa) e externos (clima ou requisitos legais). 5. Variação das atividades em seu grau de alavancagem no mercado: verifica se as atividades executadas estão sendo aceitas ou não pelo mercado. Brimson (1996: 75-81) ainda arrola diversas etapas para calcular o custo das atividades. São elas:

- *Análise das atividades*: identifica as atividades significativas de uma empresa, de maneira a estabelecer uma base para a determinação acurada de seu custo e desempenho.
- *Análise do ciclo de vida*: O ciclo de vida começa com a identificação de uma necessidade do consumidor e se estende por intermédio do planejamento, pesquisa, projeto, desenvolvimento, produção, avaliação, uso, suporte logístico em operação retirado de circulação e disposição final. O ciclo de vida é importante para o controle de custo devido à interdependência das atividades em diferentes períodos de tempo.
- *Determinação do custo das atividades*: é obtido pelo rastreamento do custo de todos os recursos importantes para realizar a atividade. O levantamento dos custos se verifica por meio do rastreamento dos recursos organizacionais até as atividades, estabelecendo uma relação causal e pela determinação da medida da atividade pela qual o custo varia mais diretamente (como quantidade de ordem de compra, quantidade de horas de moagem etc.).
- *Identificação das medidas de desempenho*: a medição de desempenho com base em atividades, cada uma delas é analisada para determinar quão eficazmente está sendo o trabalho executado, segundo medidas de desempenho, como qualidade, custo e tempo.
- *Determinação do custo dos processos de negócio*: A análise do processo de negócio determina as interdependências entre as atividades. O procedimento para analisar um processo do negócio é determinar a seqüência de atividades, seguindo o fluxo de informações de uma atividade para outra. Os fluxos de informação representam as entradas e saídas e demarcam uma atividade.
- *Rastreamento do custo para o objetivo indicado*: tal rastreamento deverá levar em consideração o custo de tecnologia, as ordens de serviços e os clientes que pretende atingir.
- *Cálculo do custo do produto*: O custo de produto por atividade é obtido pela soma dos custos de todas as atividades relacionadas.

Para Boisvert (1999), as atividades possuem uma seqüência que possuem três elementos. São eles: processos, atividades e tarefas. Nakagawa (1994:43) e Brimson (1996: 63), no entanto, evidenciam esta seqüência de “hierarquia das atividades”, e Ching (1997: 46-49) como “hierarquia dos elementos de análise do ABC.” Neste trabalho, será abordada a

denominação conforme o último autor, sendo assim, Ching (1997: 46-79) apresenta a seguinte hierarquia:

Função: caracteriza-se como uma agregação de diversas atividades que são relacionadas segundo um propósito comum. Harrington (1993: 11) entende que função é “um grupo dentro de uma organização funcional.”

Processo de negócio: é uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam. Para Harrington (1993: 10) processo “é qualquer atividade que recebe uma entrada (*input*), agrega-lhe valor e gera uma saída (*output*) para um cliente interno ou externo. Os processo fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos.”

Atividade: descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. As atividades podem ser definidas como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas ao processo de manufatura, mas também à produção de projetos, serviço etc.

Tarefa: é a combinação dos elementos de trabalho ou operação que compõem uma atividade – em outras palavras, tarefa é a maneira como a atividade é realizada.

Operação: trata-se da menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade.

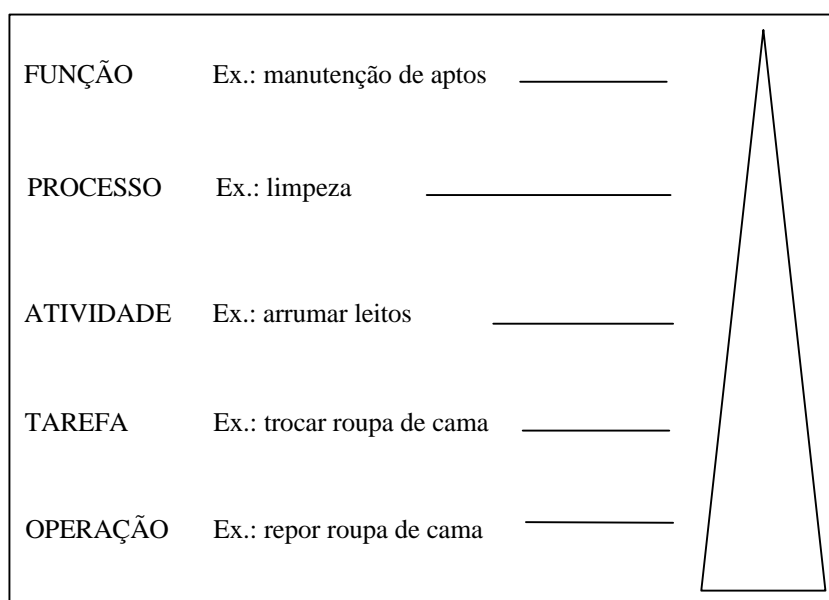


Figura 25- Hierarquia dos elementos de análise de ABC (Fonte: Ching, 1997) adaptado.

A figura 25 apresenta a relação hierárquica dos elementos que, dependendo do grau de detalhamento do sistema, estarão compondo o ABC.

A atividade é uma das principais variáveis do sistema ABC e estas devem estar claramente definidas, pois são elas que irão direcionar a implantação do sistema ABC.

Brimson (1997: 94) afirma que a “análise de atividades é o conjunto de técnicas utilizadas para identificar as atividades significativas de uma empresa e analisar em detalhe seus custos e desempenho. As atividades são o “coração” de um sistema de gerenciamento de custos.”

Ching (1999) e Brimson (1997) determinam sete etapas para desenvolver a análise das atividades, a fim de propiciar um eficiente gerenciamento de custo. Tais etapas possuem conceituações diferenciadas, porém seus significados são semelhantes. São elas:

1. *Determinar o escopo da análise das atividades:* Nesta primeira etapa, deve-se responder às seguintes perguntas:

a) Por que é preciso definir o escopo de análise e para que se define o escopo de análise? São várias as razões. A figura 26 mostra as principais:

RAZÕES	DESCRIÇÃO
Focalização dos recursos escassos nas áreas mais importantes.	As empresas deverão reciclar os recursos prioritários para a realização de projetos do ponto de vista estratégico.
Extensão da análise.	Com a continuidade do projeto serão solicitadas mais explicações e análises. Será uma análise pela análise.
Falta de controle para determinar quando o escopo estará feito, Terminando e se deverá iniciar uma nova fase, um novo projeto.	O Controle permite garantir que o trabalho está sendo realizado conforme o escopo definido.

Figura 26 - Razões para definição do escopo de análise (Fonte: Ching, 1997) adaptado.

b) Como se define o escopo de análise? A definição do escopo de análise se dá por meio dos passos, conforme figura 27.

PASSOS		DESCRIÇÃO
Treinamento	Treinamento geral e conscientização sobre assunto que será tratado inicialmente.	O Objetivo é criar um grande impacto relativamente ao assunto e, assim, possibilitar às pessoas tomarem a decisão correta
	Treinamento e conscientização	Deve-se fazer uma sessão de treinamento para o pessoal envolvido na análise da questão
	Treinamento técnico a respeito de metodologia ABM – Gerenciamento Baseado em Atividades	Conscientização do pessoal sobre a importação da aplicação da metodologia.
Definição dos objetivos estratégicos da empresa.		Muita empresa já tem seu plano estratégico; para aquelas, porém, que não o têm formalmente, é necessário alinhar seus objetivos estratégicos.
Seleção do escopo de análise		A escolha do escopo deve estar em linha com os objetivos estratégicos definidos na etapa anterior.

Figura 27 - Passos para definição do escopo de análise (Fonte: Ching, 1997) adaptado.

2. *Determinar as atividades da análise de atividades:* A unidade organizacional a ser analisada deve ser dividida em grupos ou departamentos que possuam uma única finalidade identificável. As unidades de atividades podem corresponder às unidades organizacionais, ou podem cruzar as fronteiras organizacionais, uma vez que a estrutura organizacional, na maioria das vezes, é ditada por fatores políticos e pessoais em lugar de definições funcionais.

3. *Definir as atividades:* A função desta etapa é listar todas as atividades desempenhadas por uma unidade de atividades. Existem várias técnicas para coletar os dados das atividades. Cada técnica de medição é uma ferramenta com suas próprias vantagens e limitações.

4. *Racionalizar as atividades:* Quanto mais simplificada a lista de atividades, mais fácil é administrar e influenciar positivamente as decisões.

5. *Classificação das atividades:* Para Brimson (1996), estas são agrupadas em primárias e secundárias: Uma atividade primária é aquela cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional. As atividades utilizadas dentro de um departamento, para apoiar as atividades primárias, são secundárias. Porém, para Ching (1997) se classificam em: a) NVA – Valor não Agregado: o objetivo é eliminar as atividades para buscar a eficácia; b) VA – Valor Agregado: o objetivo é melhorar as atividades para buscar eficiência e; c) SEC – Secundário: o objetivo é reduzir as atividades para diminuir a burocracia.

6. *Criar mapas de atividades*: Este mapa é uma lista de atividades de cada área funcional da empresa que deverá ser mantido em um banco de dados. A questão crítica nesta fase é saber quantas atividades se deve listar por cada área.

7. *Finalizar e documentar as atividades*: A etapa final é compilar uma lista de atividades que apóie as necessidades da análise organizacional e dos processos do negócio.

Para Shank (2000) a análise de custo deve ser feita de tal modo a permitir o entendimento de duas coisas: primeiro, quais processos realmente agregam valor e quais não agregam valor. E, segundo, em relação àqueles que não agregam valor, como ter a certeza de que se está usando, para cada processo, as técnicas mais eficazes em matéria de custos.

3.2.2.2 - Recursos

Verifica-se que, em princípio, o principal objetivo das atividades é converter a matéria *in natura* em produtos finais, ou seja, os recursos em produtos.

Kaplan e Cooper (1998: 101) afirmam que “os recursos são a base para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. As somas de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado. Para Cogan (1997: 36) os recursos “são representados pelas despesas que impactam no dia-a-dia da empresa. Esses recursos são acumulados em centros de atividades e, desses, distribuídos aos componentes/produtos/serviços que são os objetos de custo.” Ching (1997: 55) entende recursos como sendo “a entrada física de elementos requeridos para se efetuar uma atividade. Exemplo: pessoas, tecnologia, instalações.”

Allorra e Gantzel (1996) dizem que as informações sobre os recursos são obtidas, principalmente, no departamento de contabilidade, observando alguns cuidados:

- Corrigir o fluxo de informações: informações precisas;
- Definir regime de apuração único: deverá ser adotado o regime de caixa ou o regime de competência;
- Converter valores em moeda forte;
- Estabelecer o tratamento que os recursos devem receber – Ex. Depreciação;
- Definir os recursos departamentais e os diretamente alocados: Os recursos departamentais são os recursos alocados diretamente ao departamento e os recursos diretamente alocados são os recursos distribuídos diretamente às subatividades.

Portanto, em vista dos diversos tipos de recursos e cuidados a serem seguidos, o rastreamento de forma aleatória deverá ser evitado, caso contrário, se recairá aos sistemas tradicionais. Deverão, sim, ser rastreados de acordo com o grau de correlação existente entre os recursos utilizados e as atividades executadas. Quanto maior for relação de causa e efeito, mais precisa será a alocação dos custos.

3.2.2.3 - Direcionadores de Custos

A alocação dos recursos às atividades e estas aos objetos de custos se dá por meio dos direcionadores de custos.

Os direcionadores de custos, também conhecidos como *Cost Drivers*, possuem papel fundamental para a alocação dos custos e são eles os responsáveis pelas possíveis distorções.

Martins (1998:103) define direcionador de custo como sendo um “fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.”

Segundo Pamplona (1997), a correlação entre os direcionadores de custos e os custos incorridos deveria ser unitária para que o custeio dos produtos pudesse ser considerado preciso, mas sabe-se que é improvável que tal condição ocorra. Admite-se, então, que direcionadores com alta correlação sejam escolhidos. É justamente aí o ponto crucial do ABC.

Por outro lado, em outra obra, Pamplona (1997) e Alves *et al* (1998) afirmam que os direcionadores teriam que cumprir, ainda, com duas exigências básicas: devem refletir a demanda que uma atividade causaria sobre determinados itens de custos, em relação a outras e a quantificação do direcionador, ou seja, a determinação dos fatores de consumo de recursos, deveria ser possível, simples e prática. Portanto, a escolha dos direcionadores de custos representa um dos fatores de maior complexidade a ser determinado, pois estes deveriam expressar números mais próximos da realidade da empresa, a fim de não superar ou subestimar os custos de um determinado setor em relação aos demais.

Os direcionadores de custos podem ser classificados, segundo Boisvert (1999) e Martins (1998), em direcionadores de recursos (direcionadores de primeiro estágio) e direcionadores de atividades (direcionadores de segundo estágio). Os direcionadores de recursos alocam os gastos às atividades, conforme o consumo de recursos, com o objetivo de calcular os custos de

cada atividade, os direcionadores de atividades alocam os custos das atividades para os objetos de custos, que podem ser: processos, produtos, serviços, clientes etc.

As figuras 28 e 29 mostram alguns exemplos dos direcionadores pertencentes ao primeiro e segundo estágios, respectivamente.

Elementos de custos (recursos)	Direcionadores de recursos
Pessoal (salários, encargos, provisões para férias e 13º salário, benefícios)	Tempo
Instalações (Seguro, aluguel e impostos predial e territorial)	Área ocupada
Material de uso e consumo administrativo	Número de requisições de material / Valor requisitado
Depreciação	Valor das máquinas, equipamentos e instalações utilizadas pela atividade.
Manutenção	Número de manutenções / Tempo de manutenção

Figura 28 - Exemplos de direcionadores de recursos (Fonte: Gasparetto, 1999)

Atividades	Direcionadores de atividades
Comprar materiais	Número de pedidos
Desenvolver fornecedores	Número de fornecedores
Receber materiais	Número de recebimentos
Movimentar materiais	Número de requisições
Programar produção	Número de produtos

Figura 29 - Exemplos de direcionadores de atividades (Fonte: Martins, 1998) adaptado.

Gasparetto (1999) afirma que neste primeiro estágio a alocação é mais simples, pois a sistemática é semelhante a do Método dos Centros de Custos. A diferença entre os direcionadores de recursos e os rateios primários do RKW está no objeto de distribuição, que no ABC são as atividades desempenhadas e no RKW eram os centros de custos. No segundo estágio, a maior dificuldade está na seleção dos direcionadores de custos adequados, em que eles cumprem importante papel tanto no custeio dos objetos quanto na melhoria de processos. Esta etapa requer compreensão das atividades envolvidas no processo e das saídas (objetos) que serão custeadas. Entretanto, o conhecimento do processo é um fator importante para auxiliar na definição do melhor *cost drivers* em cada caso.

Kaplan e Cooper (1998: 109) chamam os direcionadores de custos da atividade como geradores de custos, que definem como “uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.” Continuando, Kaplan e Cooper (1998: 110-133) classificam os geradores de custo da atividade em três tipos diferenciados. São eles:

1. *Geradores de transação*: Avaliam a frequência com que uma atividade é executada, determinando o número de vezes que a atividade foi realizada, como o número de ordens de compras e o número de clientes atendidos e, assim, contabiliza-se o custo de uma unidade para a atividade (custo por ordem de compra, custo por cliente), que pode ser utilizado para o custeio de objetos ou para a melhoria de processos, pela definição de indicadores de desempenho. Os geradores de transação podem ser usados quando todos os resultados da atividade geram basicamente as mesmas exigências. Essa é a forma mais fácil de implementar e menos dispendiosa, mas também é menos precisa, porque assume que todas as ocorrências de uma atividade tenham consumido a mesma quantidade de recursos.

2. *Direcionadores de duração*: Avaliam o tempo necessário para a realização de uma atividade. São utilizados quando existe variação significativa no volume de atividade necessário para diferentes produtos. Por exemplo, a preparação de produtos simples pode consumir apenas 10 a 15 minutos, já os produtos com maior grau de dificuldades consomem 6 horas.

3. *Direcionadores de intensidade*: Se os geradores anteriormente descritos não forem suficientemente precisos, podem ser utilizados geradores de intensidade, que afetam diretamente os recursos utilizados todas as vezes que a atividade é executada. Esses geradores possuem maior precisão, porém, sua implementação é mais cara.

Para Pamplona (1997), a determinação correta dos direcionadores de custos de segundo estágio é de vital importância para o ABC, pois se trata da grande diferença entre este e o sistema tradicional de custos. A escolha de direcionadores inadequados pode fazer com que os custos dos produtos sejam totalmente incorretos, até mesmo pior que pelo sistema tradicional.

3.2.2.4 - Objetos de Custos

Após alocados os recursos às atividades, estas passarão a compor os objetos de custos por meio da alocação com base nos direcionadores de atividades.

Boisvert (1999, 30) afirma que “a identificação do custo das atividades aos objetos de custo depende de relações de causa e efeito que são independentes de volumes.”

Hornigren *et al* (1997: 34) dizem que “um objeto de custo é qualquer coisa para qual se deseja uma mensuração separada de custo.” Ching (1999: 99) afirma que os objetos de custos podem ser “o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infra-estrutura.” Para Pamplona (2000) os objetos de custos são os produtos / serviços fim da empresa, os quais se deseja custear e que receberão os custos proporcionais das Atividades e os Custos Diretos que lhe competem.

Os Objetos de Custos, portanto, são o resultado obtido com a execução de todas as funções, processos, atividades, tarefas e operações, ou seja, o produto final.

3.2.3 - ESTRUTURA DO ABC

Existem basicamente duas fases principais para a determinação dos custos: na primeira, são determinados os custos das atividades pelos direcionadores de custo de recursos; e, na segunda, os custos dessas atividades são alocados aos produtos por meio dos direcionadores de custos das atividades.

A figura 30 mostra de forma sintética como se desenvolve o ABC.



Figura 30 - Sistematização sintética do ABC (Fonte: Carastam, 1998)

Pamplona (1997) afirma que os centros de atividades têm seus custos atribuídos aos produtos, ou a outro propósito de custos, pelos direcionadores de custos de segundo estágio. Estes direcionadores são medidas de atividades que ocorrem sempre que um consumo de recursos é acionado do centro de atividades. Os custos são distribuídos aos produtos de acordo com o número de unidades de direcionadores de custos que eles consomem.

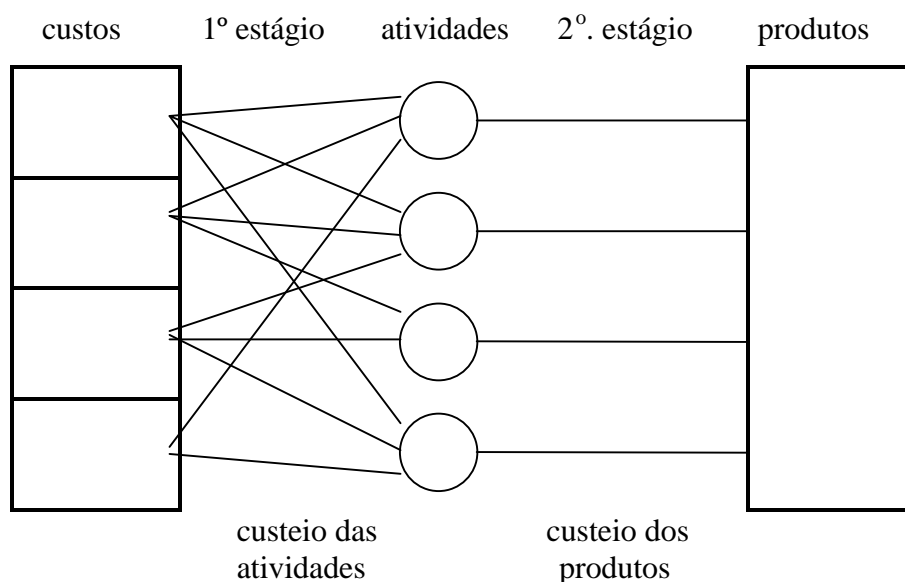


Figura 31 - Modelo de atribuição de custos no sistema ABC (Fonte: Pamplona, 1997)

Na figura 31, o primeiro estágio parte do princípio de que todos os recursos (despesas e custos) são fundamentais para a execução das atividades, e a alocação destas, segundo estágio, forma o custo final do produto, ou seja, o objeto de custo.

Martins (1998) diz que as atribuições de custos devem ser feitas da forma mais criteriosa possível. Para isso, o autor estabelece uma ordem de prioridades a serem seguidas:

a) Alocação Direta: é quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens e custos com certas atividades. Ex.: Salários, depreciações, viagens, material de consumo, etc.

B) Rastreamento: a base desta alocação feita pela identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração de custos. Ex. nº de empregados, área ocupada, tempo de mão de obra (hora-homem), hora-máquina etc.

c) Rateio: esta alocação é feita em último caso, somente quando não há possibilidade de utilizar nenhuma das possibilidades anteriormente citadas.

Na figura 31, verifica-se que no primeiro estágio determinaram-se as atividades com seus devidos custos e, após isto, definiram-se direcionadores de segundo estágio, que rastreou os custos das atividades aos produtos.

3.2.4 - IMPLANTAÇÃO DO ABC

A implantação do ABC segue o raciocínio baseado no processo, ou seja, em geral, inicia com a identificação dos processos e suas atividades. Após este entendimento, vinculam-se, a fim de valoração dos recursos às atividades realizadas.

Identificado o valor das atividades, estas são direcionadas aos objetos de custos por meio dos direcionadores de atividades.

Observa-se que a implantação do sistema de custeio é um processo sincronizado que exige informações de vários setores da empresa, recaindo na teoria de sistemas. Com isso, a equipe interna responsável pela implementação de um sistema de custeio deve ser composta por representantes de cada área envolvida, caso contrário poderá prejudicar a implantação do sistema, pois, geralmente, a otimização de custos está associada ao corte de pessoal.

As figuras 32, 33, 34 e 35 mostram metodologias diferenciadas para a implantação do ABC sob a ótica de diversos autores.

ETAPAS
1. Mapeamento das atividades;
2. Alocação dos custos às atividades;
3. Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas
4. Cálculo dos custos dos produtos.

Figura 32 - Etapas de implantação do ABC de acordo com a metodologia de Bornia (Fonte: Bornia, 2002)

Bornia (2002) entende que o ABC é um “método RKW com centros de custos mais detalhados.” E seu nível de detalhamento dependerá das metas que a empresa pretende atingir.

ETAPAS/AÇÕES
Etapa 1: Definição e mensuração das atividades da empresa. Ações: a) descrever as atividades da empresa; b) identificar os recursos às atividades; c) definir os centros de reagrupamento.
Etapa 2: Definição e mensuração dos objetos de custo. Ações: a) elaborar uma listagem dos objetos de custo; b) definir os atributos (direcionadores de custo); c) identificar as atividades aos objetos de custo.

Figura 33 – Etapas para implantação do ABC, segundo Boisvert (Fonte: Boisvert, 1999), adaptado.

Para Boisvert (1999), a implantação de um sistema por atividades abrange de forma mais intensa o controle e planejamento dos custos, focalizado na gestão de negócios. É uma fonte de renovação para as empresas contidas num mercado cada vez mais acirrado. Boisvert conclui que a implantação de um sistema por atividades “modifica as relações de força existente entre os diversos atores da organização, determinando novos indicadores de *performance* e provocando freqüentes resistências à mudança.”

ETAPAS
1. Desenvolver os dicionários de Atividades: <i>Ao desenvolver um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades que estão sendo desenvolvidas por seus recursos indiretos e de apoio. A identificação das atividades culmina com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada na instalação de produção</i>
2. Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades: <i>O Sistema ABC desenha um mapa que pode incluir de despesas relativas a recursos a atividades, usando geradores de custo de recursos. Os geradores de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas.</i>
3. Identificar produtos, serviços e clientes da organização: <i>Para esta etapa, faz-se a seguinte pergunta: Sua organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades? A resposta exige que os custos da atividade sejam associados a produtos, serviços e clientes, que são beneficiários finais das atividades da organização.</i>
4. Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização: <i>a ligação entre atividades e objetos de custo com produtos, serviços e cliente é feita por meio de geradores de custos da atividade.</i>

Figura 34 - Etapas de implantação do ABC de acordo com Kaplan e Cooper (Fonte: Kaplan e Cooper, 1998)

ETAPAS
1. Definir o escopo do projeto
2. Identificar as atividades, recursos e geradores
3. Elaborar o esquema de custo
4. Coletar dados
5. Elaborar o modelo de custo
6. Validar o modelo de custo
7. Interpretar novas informações de custo
8. Realizar simulações “ <i>what if</i> ”

Figura 35 - Etapas de implantação do ABC de acordo com a metodologia de Player *et al* (Fonte: Player *et al*, 1997) adaptado

Player *et al* (1997) apresentam uma metodologia que eles utilizaram num projeto de implantação. A metodologia foi definida a partir de um *software*.

Os quadros que demonstram a sistemática de implantação do ABC mostram que muitas etapas são semelhantes, quando não iguais. Portanto, não existe um sistema perfeito padronizado e que seja adequado para qualquer empresa, e sim, um sistema mais próximo do ideal para cada tipo de empresa.

Observa-se que existem sistemas mais detalhados, como é o caso da figura 34 e outros mais “simples” como, por exemplo, a figura 33. Este último, apesar de apresentar somente duas etapas, estas se subdividem em várias outras subetapas, essenciais no desenvolvimento do sistema ABC.

Para a sobrevivência da empresa no mercado, esta deverá buscar adaptar o sistema de custos ABC constantemente. Dependendo das condições financeiras da empresa, poderá buscar meios de criar um *software* que se adeque às suas características, como mostra a figura 35 desenvolvidos por Player *et al*.

Apesar de Bornia, Bisvert, Kaplan e Cooper e Player *et al* não tenham feito referência, é de fundamental importância o apoio dos gestores da empresa paralelamente à implantação dos sistemas de custos.

Para a implantação do ABC, bem como qualquer outro sistema de custo, os responsáveis deverão conhecer os procedimentos do sistema, pois esta maneira visa à melhor compreensão e à visualização do fluxo das atividades que ocorrem na empresa. O custeio baseado em atividades deve ser implementado na empresa de forma cuidadosa, a partir da definição dos objetivos do projeto.

Deverão ser despendidos, por parte da empresa, cuidados especiais no desenvolvimento de um sistema de custos, principalmente quanto ao treinamento e à motivação do pessoal, porque qualquer que seja o sistema de custos na empresa, ele depende da forma como está sendo utilizado, ou seja, se o pessoal responsável pela execução vem cumprindo com dedicação e eficiência as tarefas que lhes foram atribuídas. Caso contrário, todo o sistema estará afetado, o que dificulta a tomada de decisão.

Neste sentido, o objetivo geral desta pesquisa é desenvolver uma sistemática para implantação do ABC em um caso real.

3.2.5 - VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC

Assim como qualquer outro método de custeio, o ABC também possui suas vantagens e desvantagens.

- Vantagens:

Player *et al* (1997: 3) relacionam uma série de benefícios advindos do ABC. São eles:

- Maior exatidão nos custos de produtos;
- Determinação dos custos de serviços;
- Determinação dos custos de clientes;
- Identificação dos custos por mercado e/ou de canais de distribuição;
- Determinação dos custos de projetos;
- Determinação dos custos de contrato;
- Determinação dos produtos, cliente ou canais a serem focalizados;
- Acompanhamento da rentabilidade de produtos, canais de venda, clientes, etc.;
- Apoio para a mensuração da análise do valor econômico agregado – EVA.
- Apoio para negociação de contratos;
- Apoio para aumentar a receita, ajudando os clientes a entender as reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços;
- Apoio para o custo alvo;
- Apoio para o *benchmarking*;
- Determinação do montante de serviços compartilhados.

Para Pereira Filho e Amaral (1998: 12 – 13) as principais *vantagens* são:

- Com os atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes estavam obscuros;
- Como elemento da contabilidade estratégica de custo/gerencial, descortina uma visão de negócios, processos, atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa;
- Permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”;
- Permite ações de melhoria contínua das tarefas para a redução de custos do *overhead*.;
- Facilita a determinação de custos que agregam ou não valor ao produto;
- É capaz de identificar e apresentar soluções aos possíveis gargalos;

- Inova o critério de rateio, principalmente aos custos indiretos, evitando as distorções encontradas nos métodos tradicionais.

- Desvantagens:

Pereira Filho e Amaral (1998: 12 – 13) dizem que as principais *desvantagens* são:

- Geração de informações confiáveis somente a longo prazo. O método irá precisar de constantes revisões;

- Controle dificultado com empresas que possuem grande número de atividades;

- Como ferramenta de terceirização, o ABC possui limitações, principalmente dentro de etapas da produção, pois fornecerá o custo do produto e não seus componentes. Para a apuração de tal custo, é necessário analisar o componente como um produto isoladamente;

- O sistema ABC é dispendioso;

- Por causa das inúmeras atividades em que as operações são subdivididas, as áreas de responsabilidade quase inexistem;

- A apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores tem apenas a vantagem de apurar custos aparentemente mais precisos;

- Possui dificuldade prática quanto ao conceito de atividade.

Khoury e Alcelevics (2000) identificam três tipos de erros:

1. *Erro de agregação*: ocorre quando os custos são agrupados em atividades heterogêneas com objetivo de se utilizar uma única taxa de rateio – direcionador de custo;

2. *Erro de especificação*: acontece quando o método utilizado para identificar os custos dos produtos não reflete a demanda requerida nos recursos pelos produtos. Os sistemas de custos costumam utilizar direcionadores de custos baseados em volumes de produção, tais como horas de mão-de-obra direta e horas/máquina;

3. *Erro de medição*: ocorre quando os custos das atividades apresentam erros alocados no primeiro estágio.

No que se refere às vantagens, quando do levantamento das atividades, já são identificados potenciais de melhoria no processo produtivo, uma vez que o ABC analisa a empresa de forma horizontal, questionando todas as etapas da linha de produção.

Por outro lado, as desvantagens são verificadas quando da implantação e manutenção do ABC pois, além de necessitar de considerável volume financeiro, requer esforços constantes de uma equipe especializada, objetivando o acompanhamento no processo dinâmico e rápido da evolução do mercado.

3.3 - ABM – *ACTIVITY BASED MANAGEMENT*

Cogan (1999: 64) afirma que “o uso do ABC para melhorar o negócio é conhecido como Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM). Este dirige seus esforços no sentido de adaptar as estratégias do negócio para satisfazer as pressões competitivas, como também para melhorar as operações do negócio. (...). Enquanto o ABC fornece a informação, o ABM usa essa informação para várias análises que objetivam o melhoramento contínuo da produção.” Shank (2000) entende que se deve concentrar não somente na produção e no atendimento do cliente, e sim com todos os processos: entrada de pedido, pesquisa, administração de escritório, contatos com clientes, entrega, logística, assistência técnica, garantia. Verifica-se que cada uma dessas áreas pode ser submetida ao mesmo tipo de análise detalhada de Custeio Baseado em Atividades, porém em uma escala mais ampla. Passando, assim, de ABC para ABM – *Activity Based Management* (Administração Baseada em Atividades). O ABM examinará de alto a baixo todas as atividades e as reúne nos processos básicos de interação com vendedores, clientes e funcionários.

Kaplan e Cooper (1998) dizem que o ABC oferece o mapa econômico mais preciso das atividades e gastos organizacionais, enquanto que o ABM é o conjunto de ações. Player *et al* (1997) definem o ABM como sendo uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado por esta adição de valor. Tem o ABC como principal fonte de informação.

Kaplan e Cooper (1998) afirmam que com o aumento da concorrência – e tendo o uso eficiente de mão-de-obra direta e das máquinas deixado de ser o maior diferencial competitivo, os gerentes precisam de informações mais precisas sobre os custos de processos, produtos e clientes do que poderiam obter com os sistemas financeiros externos. O ABC tem por objetivo suprir as necessidades de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos os produtos, serviços, clientes e canais específicos. Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro às atividades e processos e depois a produtos e clientes. Os sistemas proporcionam aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

A figura 36 demonstra que o ABC é a base estrutural para que se possam extrair subsídios para a tomada de decisão, com objetivos de um gerenciamento eficaz, recaindo, assim, para o ABM.

Atualmente, as empresas necessitam otimizar as atividades que venham agregar valor, eliminar e/ou diminuir as atividades que não agregam valor e eliminar possíveis desperdícios. Para tanto, as empresas devem estabelecer as atividades a serem realizadas e como deverão ser elaboradas, tanto de forma operacional como estratégica.

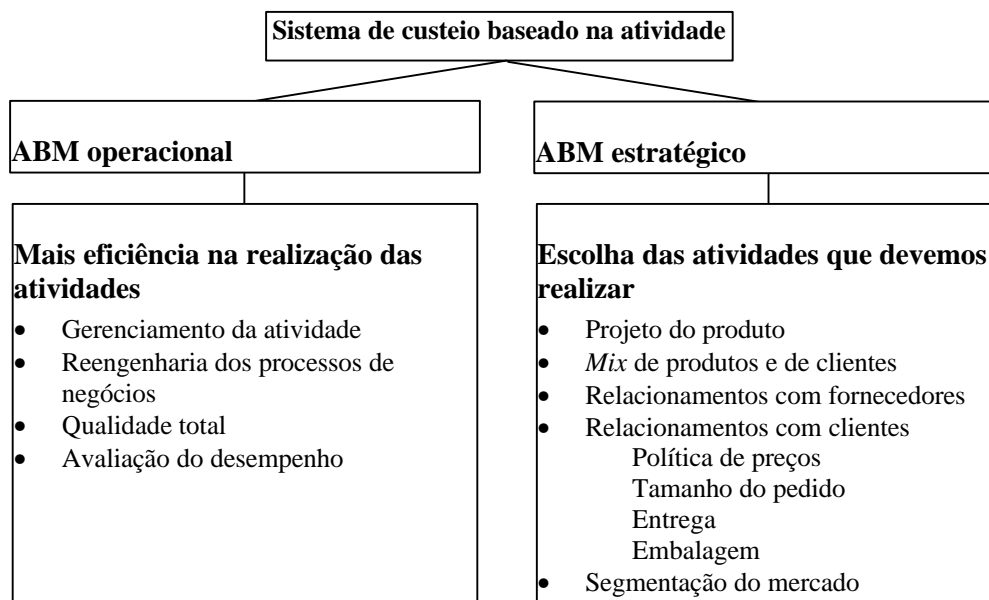


Figura 36 - Utilização do ABM para aprimoramento operacional de decisões estratégicas (Fonte: Kaplan e Cooper, 1998)

Cogan (1999) afirma que o ABC apresenta duas partes que desempenham importantes papéis no ABM. A primeira parte é a visão de alocação dos custos. Ela reflete a necessidade de se alocar os custos às atividades e, em seguida, os custos das atividades aos objetos de custos (produtos e serviços) a fim de se analisar as decisões críticas. A segunda parte do modelo ABC é a visão do processo que reflete a necessidade de uma nova característica de informação sobre o desempenho da atividade. Essa informação mostra o que causa o trabalho (direcionador de custo) e quão bom é isso feito. Permite identificar oportunidades de melhoria e meios para aperfeiçoamento. O ABM objetiva alcançar dois alvos comuns a qualquer companhia. O primeiro é o de melhorar o valor recebido pelos clientes e, o segundo, o de melhorar o lucro em consequência de se prover tal valor. Esses alvos são alcançados, procurando-se focalizar as atividades.

É com base nas atividades do ABC, ferramenta suporte do ABM, que se procede a identificação das atividades que agregam ou não valor ao produto. É com base nesta identificação que a empresa poderá adotar ações para satisfação do cliente, maximização de ganhos e conseqüente aperfeiçoamento no processo produtivo.

Comprovada a importância da mensuração de custos no sistema produtivo das empresas e, sendo este assunto, ainda, restrito no setor hoteleiro, este trabalho visa propor uma sistemática de implantação do ABC na hotelaria, objetivando a melhoria na gestão de custos.

3.4 – DESPERDÍCIO

3.4.1. – CONCEITO

A competição e a exigência da qualidade levam as empresas a buscar meios que venham minimizar ou eliminar custos em seus processos produtivos, sem prejudicar o produto final da empresa.

Para Ghinato (1996), a minimização dos custos é obtida pela racionalização dos recursos necessários. Quando um produto é fabricado com determinada quantidade de recursos e que podem ser reduzidos gerando um menor custo, então estas reduções são recursos utilizados desnecessariamente, ou seja, desperdício/perda.

Bornia (2002: 41) define desperdício como sendo “o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo”. Castelli (2001) define desperdícios como sendo todo recurso gasto inutilmente na confecção de um produto.

Ghinato (1996: 54) define as perdas como sendo “operações ou movimentos completamente desnecessários que geram custo e não agregam valor e que devem ser imediatamente eliminados.”

Considerar-se-á, neste trabalho, o conceito de perdas sinônimo do conceito de desperdícios a fim de evitar mal entendido.

Segundo Martins (1998), os desperdícios se originam de duas formas: os desperdícios normais e anormais.

Martins (1998: 131) diz que o desperdício normal está ligado ao próprio processo de fabricação; é previsto e já faz parte da expectativa da empresa, constituindo-se um sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto e, portanto, fazem parte do custo do produto elaborado. São exemplos de desperdícios normais: corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação etc. O desperdício normal para Horngren *et al* (1997) ocorre em condições eficientes de operação, como resultado inerente do processo particular de produção. Os custos do desperdício normal, geralmente, são considerados parte dos custos das unidades

perfeitas, quando estas não podem ser fabricadas sem o aparecimento simultâneo de unidades defeituosas. Severiano Filho e Estrela (1999: 2) adotam o conceito de desperdício inevitável ou desperdício natural que representam o “nível aceitável de perdas que é identificado quando o investimento necessário para sua redução é maior que a economia gerada.”

Martins (1998: 131) conceitua o desperdício anormal como sendo aquele que ocorre de forma involuntária e não representa sacrifício premeditado e, portanto, deixa de fazer parte do custo do produto e é considerado como desperdício do período. São exemplos de desperdícios anormais: incêndio, desabamento, alagamento etc. O desperdício anormal, segundo Horngren *et al* (1997), é o desperdício que não se espera que ocorra dentro das condições eficientes de operação; ele não é parte inerente do processo produtivo escolhido. A maior parte do desperdício anormal é comumente considerada evitável e controlável. Severiano Filho e Estrela (1999: 2) definem como sendo desperdício evitável, “quando o custo de ocorrência são maiores que os custos de prevenção.”

Bornia (2002) ressalta que a classificação de desperdício em normais e anormais é vista na literatura contábil. Por outro lado, os gastos que representam o trabalho que inflacionam os custos e não acrescentam valor ao produto sob a ótica do consumidor e do empresário são de responsabilidade da engenharia de produção.

Ghinato (1996) diz que “a identificação das perdas no processo produtivo exige um estudo detalhado da rede de processos e operações que compõe a estrutura de produção.”

As atividades desenvolvidas que não agregam valor e que podem ser excluídas ou minimizadas são consideradas gastos desnecessários, isto é, desperdícios.

Dessa forma, este trabalho visa desenvolver uma sistemática para implantação do ABC, com projeções de análises relacionados aos desperdícios.

3.4.2 – TIPOS DE DESPERDÍCIOS

Ghinato (1996) aborda sobre sete classes de desperdícios que foram propostas por Ohno e Shingo, são elas: *superprodução, transporte, processamento, fabricação de produtos defeituosos, movimento, espera e estoque.*

a) *O desperdício por superprodução:* refere-se à produção de itens acima do necessário ou antecipadamente – aquelas produzidas no momento necessário. São consideradas por Hall e Harmon como sendo as mais danosas, pois têm a propriedade de esconder outros desperdícios e é difícil serem eliminados. De fato, a superprodução aumenta os estoques, o que esconde eventuais (e naturais) imperfeições do processo. Para eliminação

desse tipo de desperdício é necessário a aprimoração do processo, procurando-se obter um fluxo contínuo de materiais, por meio do planejamento das entradas e saídas dos produtos.

b) *Desperdício por transporte*: são as atividades de movimentação de materiais, as quais usualmente não adicionam valor ao produto. A eliminação ou redução desse tipo de desperdício deve ser encarada como uma das prioridades no esforço de custo. Sua eliminação ou redução dependem diretamente da estrutura física da fábrica, que deve ser arquitetada de forma a reduzir a movimentação de materiais e de pessoas.

c) O *desperdício no processamento*: correspondem às etapas do processamento sem afetar as características e funções básicas do produto. É recomendável a utilização de técnicas de análise do valor de produto e de processo para otimizar o processo e eliminar este tipo de desperdício.

d) *Desperdício por fabricação de produtos defeituosos*: provêm da fabricação de produtos fora das especificações de qualidade ou padrão estabelecido. Este tipo de desperdício é o mais comum e visível. A qualidade – busca pela excelência na fabricação, é uma prioridade da empresa moderna. O combate a esse tipo de desperdício é feito por meio de avaliação do produto e criação de meios para a detecção de defeitos. A manutenção do nivelamento do fluxo de produção é essencial à identificação e à eliminação dos desperdícios. Isso se aplica, especialmente, aos desperdícios por fabricação de produtos defeituosos. A circulação de produtos defeituosos, ao longo do fluxo de produção, é capaz de desencadear a geração de outros tipos de desperdícios.

e) *Desperdício no movimento*: relaciona-se à movimentação desnecessária na execução das atividades. Este tipo de desperdício pode ser eliminado com melhorias baseadas no estudo de tempos e movimentos e, depois de esgotadas todas as possibilidades, também, podem ser obtidas pela mecanização das atividades.

f) *Desperdício por espera*: são formados pela capacidade ociosa – intervalos de tempo em que nenhum processo ou operação é executado pelo operador ou pelas máquinas. Existem dois tipos de desperdícios por espera: por trabalhadores e maquinarias paradas. Para evitar este desperdício, devem-se, principalmente, reduzir os tempos de preparação de máquinas, balancear a produção e aumentar a confiabilidade do sistema.

g) *Desperdício por estoque*: são aquelas voltadas à manutenção dos estoques de matérias-primas, material em processamento e produtos acabados. Uma grande barreira para o ataque aos desperdícios por estoque é a “vantagem” que os estoques proporcionam de aliviar os problemas de sincronia entre os processos. A diminuição dos estoques é o principal instrumento para alcançar o enxugamento do tempo de atravessamento, *lead time*. Portanto,

deve-se ter um controle efetivo dos pedidos de fornecedores e pedidos de clientes para manter o menor estoque possível a fim de evitar custos desnecessários.

Além desses sete tipos de desperdícios, Ghinato (1996) cita dois outros exemplos de desperdícios: os desperdícios energéticos e os desperdícios na comunicação devido ao excesso de níveis hierárquicos na fábrica. Bornia (1995) acrescenta os desperdícios de matéria prima que são matérias-primas despendidas de maneira anormal ou acima do estritamente necessário à confecção do produto. Ainda, Bornia (1995) afirma que historicamente estes desperdícios foram provavelmente os primeiros a serem atacados pelas empresas, por serem facilmente identificados por meio de comparações de padrões com o realmente ocorrido. Por outro lado, os desperdícios de matérias-primas poderiam ser enquadrados nos desperdícios do processamento, já que geram trabalho e/ou materiais não usados para a transformação dos produtos.

Kaplan e Cooper (1988) enfatizam que um dos tipos de custos que podem ser excluídos pelo ABC é o excesso de capacidade, isto é, desperdício com a ociosidade. O custo gerado pelo excesso de capacidade deverá ser analisado separadamente.

3.4.3 – O CONTROLE DOS DESPERDÍCIOS

“Controlar significa, após conhecer dada realidade, compará-la com algo que se esperava, analisar as possíveis diferenças, identificar as causas e, se possível, tomar decisões para eliminar ou reduzir tais diferenças.” (PEREZ JR *et al*: 1999). Para Tuch (1997: 34) “controlar consiste em avaliar o processo de trabalho para determinar se ele está sendo realmente eficiente na utilização de recursos e eficaz no cumprimento dos objetivos fixados.” No sentido usual da palavra, Leite (1996) afirma que controles “são técnicas de planejamento e procedimento cujo objetivo é adequar as operações de uma empresa a normas preestabelecidas.”

Leite (1996) e Tuch (1997) vão além dos conceitos e destacam, também, *os objetivos dos procedimentos de controle* – manter um padrão de qualidade e desempenho, manter rentabilidade, facilitar a administração e salvaguardar ativos - e *componentes de um sistema de controle* – equipamentos e instalações apropriadas, sistema de contabilidade gerencial, padronização de instalações e operações e definições de responsabilidades.

Uma das etapas desenvolvida no procedimento do controle dos desperdícios é analisar, no processo produtivo, as atividades que agregam ou não valor ao produto. Tal procedimento pode gerar mudanças relevantes. Veja figura 37.

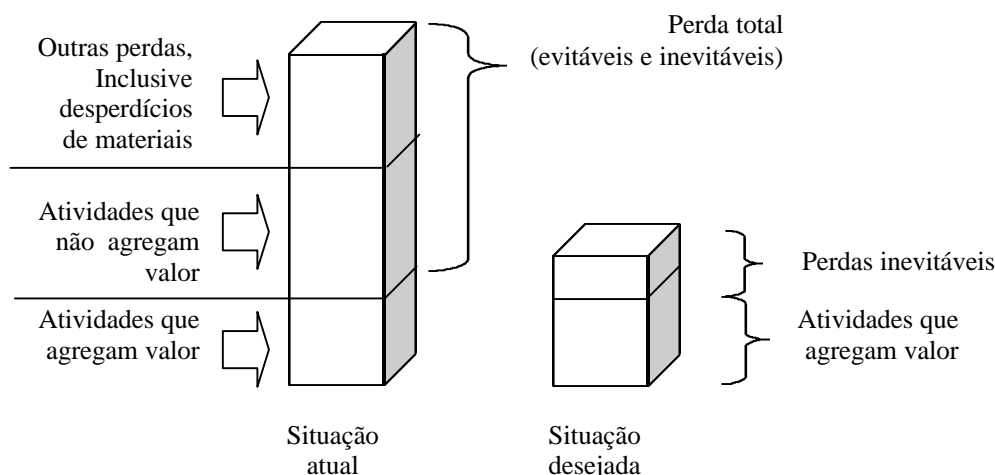


Figura 37 – Perdas segundo o seu controle (Fonte: Severiano Filho e Estrela, 1999)

Ao analisar a figura 39, constata-se que, na situação atual da empresa, as atividades não agregam valor e os desperdícios são relevantes. Na situação desejada, permaneceram, somente, as atividades que agregam valor e os desperdícios inevitáveis ou normais.

Um sistema de custo é peça fundamental na determinação do controle dos desperdícios, contudo, infelizmente, muitos sistemas de custos não ressaltam o valor dos desperdícios gerados no processo produtivo das empresas, servindo tipicamente apenas para alocar custos aos produtos, o que dificulta, significativamente, o processo de melhoria contínua, requisito indispensável às empresas modernas.

Um dos meios que, atualmente, contribui na identificação, na análise e no controle dos desperdícios, são as informações obtidas por intermédio do sistema de ABC, por meio da descrição dos processos, funções, atividades, tarefas e operações, permitem auxiliar na identificação das atividades ineficientes e que não agregam valor.

Vale observar, segundo Leite (1996), que os sistemas “não resolvem problema algum, apenas apontam suas conseqüências. Não substituem, portanto, a supervisão eficaz, a motivação e a liderança.”

Para Tuch (1997), um hotel possui controle de seus gastos, quando consegue mensurar os números relevantes ao controle, verificando se estão dentro do planejado, analisando as divergências e adotando medidas corretivas para a correção dos desvios.

Harrington (1993: 200) ressalta que “se você não puder medir o desempenho, não pode controlá-lo. E se você não controlá-lo, não consegue administrá-lo.”.

Bornia (2002) apresenta um procedimento passível de mensuração de alguns desperdícios internos, conforme mostra a figura 38.

Considerando que o mercado está evoluindo rapidamente, é necessário que as empresas adotem medidas corretivas de forma emergencial para que possam se manter no mercado moderno.

3.4.4 – COMENTÁRIOS FINAIS

Para que as empresas apresentem desempenho satisfatório no mercado moderno, é essencial que elas busquem meios que identifiquem e, posteriormente, eliminem ou diminuam as atividades que não agregam valor e os desperdícios incorridos nos processos produtivos. É por meio destas que haverá possibilidade de as empresas melhorarem, eficientemente, as atividades nos processos produtivos. Conseqüentemente, a empresa obterá produtos com menores custos e com qualidade superior, podendo, assim, serem competitivas no mercado.

Bornia (2002) alerta que, em algumas situações, os desperdícios diminuem o valor do próprio produto, sob o ponto de vista do cliente e quanto ao nível de qualidade. Nesta categoria, fazem parte a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade e a capacidade ociosa.

É oportuno enfatizar que, a partir do momento em que os dados fornecidos pelo ABC passarão a ser analisados, como, por exemplo, neste estudo, a avaliação dos desperdícios, é que se percebe a gestão baseada em atividades.

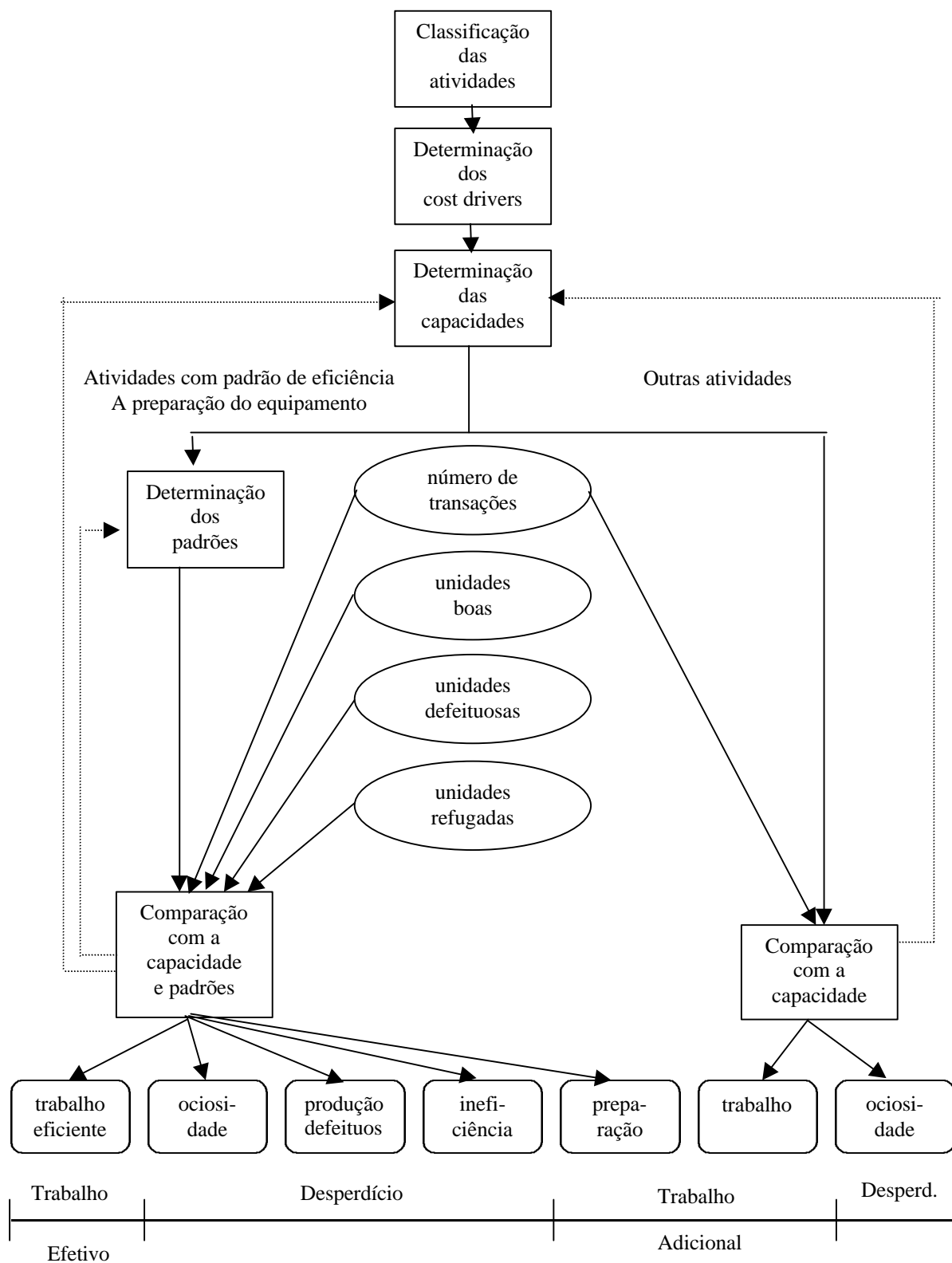


Figura 38 – Procedimento para mensuração dos desperdícios internos (Fonte: Borna, 2002)

3.5 - IMPLANTAÇÃO DO ABC EM HOTÉIS

Estudos práticos desenvolvidos por Player *et al* (1996) e Cogan (1997) constataram que as vantagens com a implantação do ABC superam as suas desvantagens.

Os estudos desenvolvidos, especificamente, no setor hoteleiro por Leite (1996), Vilela (2000) e Fernandes (2001) demonstram que os sistemas de custos tradicionais têm se mostrado ineficientes para gerar as informações necessárias à tomada de decisão dos gestores.

Para suprir as ineficiências, Leite (1996), Vilela (2000), Fernandes (2001) apontam o ABC como ferramenta de custos indispensável para as empresas modernas, uma vez que o ABC auxilia na identificação das atividades que agregam e não agregam valor ao produto.

Leite (1996), em seu estudo, pesquisou 56 hotéis distribuídos nas capitais de maior fluxo turístico do Nordeste: Salvador, Recife, Fortaleza, Natal, Maceió e João Pessoa, em amostragens de hotéis classificados em 3, 4 e 5 estrelas, sendo 9 hotéis em cada capital e esses 9 hotéis divididos igualmente por classificação 3, 4 e 5 estrelas. Desta pesquisa, constatou-se que a forma de mensurar custos existentes, à época 1996, era ineficiente por usar como base, somente, o sistema contábil e apenas alguns poucos de cadeias internacionais possuíam sistema de custeio gerencial, mas não baseado em atividades e, sim, em departamentos, porém não sendo o mais adequado para a hotelaria, já que esta trabalha essencialmente com atividades. Apesar de não ter sido aplicado o modelo ABC no hotel, constatou-se, pela pesquisa direta, que o método mais apropriado seria o ABC devido ao seu minucioso trabalho envolvendo as atividades associadas aos custos.

Vilela (2000) teve como objetivo geral desenvolver e aplicar uma metodologia de avaliação e medição do desenvolvimento das atividades hoteleiras com base no ABC. Ao analisar 3 (três) tipos de processos de um hotel, *check-in*, *walk-in*, *check-out*, elaborou o mapeamento dos processos e suas atividades, em que identificou atividades que não agregam valor, mostrando sua causa – efeito – solução. Ao finalizar seu estudo, o autor afirma que o ABC, quando utilizado paralelamente com técnicas como o processo de avaliação, medição de desempenho, *benchmarking* e melhoria contínua, funciona como alavanca para direcionar os esforços da empresa em busca de aperfeiçoamento dos processos.

Fernandes (2001) discute a necessidade das empresas hoteleiras controlarem e gerenciarem seus custos para se tornarem mais competitivos. Assim, a autora compara o sistema tradicional padrão com o sistema de custo ABC e finaliza seu estudo afirmando que o ABC adequa-se perfeitamente ao custeio de categorias de apartamentos e pode se estender a outras entidades, objetos de custeio para as quais se pretenda conhecer dentro de uma empresa

hoteleira. Ainda a autora enfatiza que o ABC permite uma análise detalhada das atividades, favorecendo o processo decisório.

Severiano Filho e Colque (1997) constataram que, para auxiliar os gestores, é essencial a utilização do ABC como ferramenta para identificar e mensurar os desperdícios.

Fundamentado nestes estudos e pelas leituras sobre o assunto, o ABC tende a ser o sistema de custo mais adequado para aplicação e posterior análise dos dados por proporcionar ao o hotel:

- um sistema de custo eficiente;
- conhecer a destinação efetiva dos recursos;
- identificar os limites dos processos produtivos;
- fornecer informações gerenciais de custos que representam a realidade do hotel.

Neste sentido, o capítulo 4 será dedicado a enfatizar as etapas propostas de uma sistemática para implantação do ABC em hotéis. Além das etapas, serão elencadas os objetivos, as ferramentas e os resultados pretendidos em cada etapa.

CAPÍTULO 4 – SISTEMÁTICA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC NA HOTELARIA

4.1 – INTRODUÇÃO

Neste capítulo será apresentada a sistemática para implantação do ABC na hotelaria. A definição das etapas teve como parâmetro a realidade dos hotéis identificada no levantamento bibliográfico e as metodologias apresentadas por Bornia (2002), Boisvert (1999), Kaplan e Cooper (1998) e Player *et al* (1997). no item 3.2.4.

4.2 – FLUXOGRAMA

A figura 39 mostra o fluxograma das etapas a serem seguidas na sistemática proposta para implantação do ABC na hotelaria. Nota-se que a etapa 05 poderá ser desenvolvida paralelamente à etapa 06, e a etapa 08 poderá ser desenvolvida paralelamente à etapa 09.

Ainda, com relação ao fluxograma da sistemática, é recomendado que seja realizada uma reavaliação de todas as etapas, com objetivo de identificar possíveis inconformidades da implantação e ajustar os dados com relação às transformações do processo produtivo.

4.3 - ETAPA 01: OBJETIVOS E NECESSIDADES DO ABC

a) OBJETIVOS

Nesta primeira etapa, serão identificadas as necessidades de informações gerenciais para os administradores definirem os objetivos da implantação do sistema.

A necessidade na identificação e mensuração dos custos relacionados aos produtos é criada em função de que a maioria dos hotéis não possuem sistemas de custos, levando os gestores a tomarem decisões com base em relatórios financeiros, contábeis e, até mesmo, por intuição.

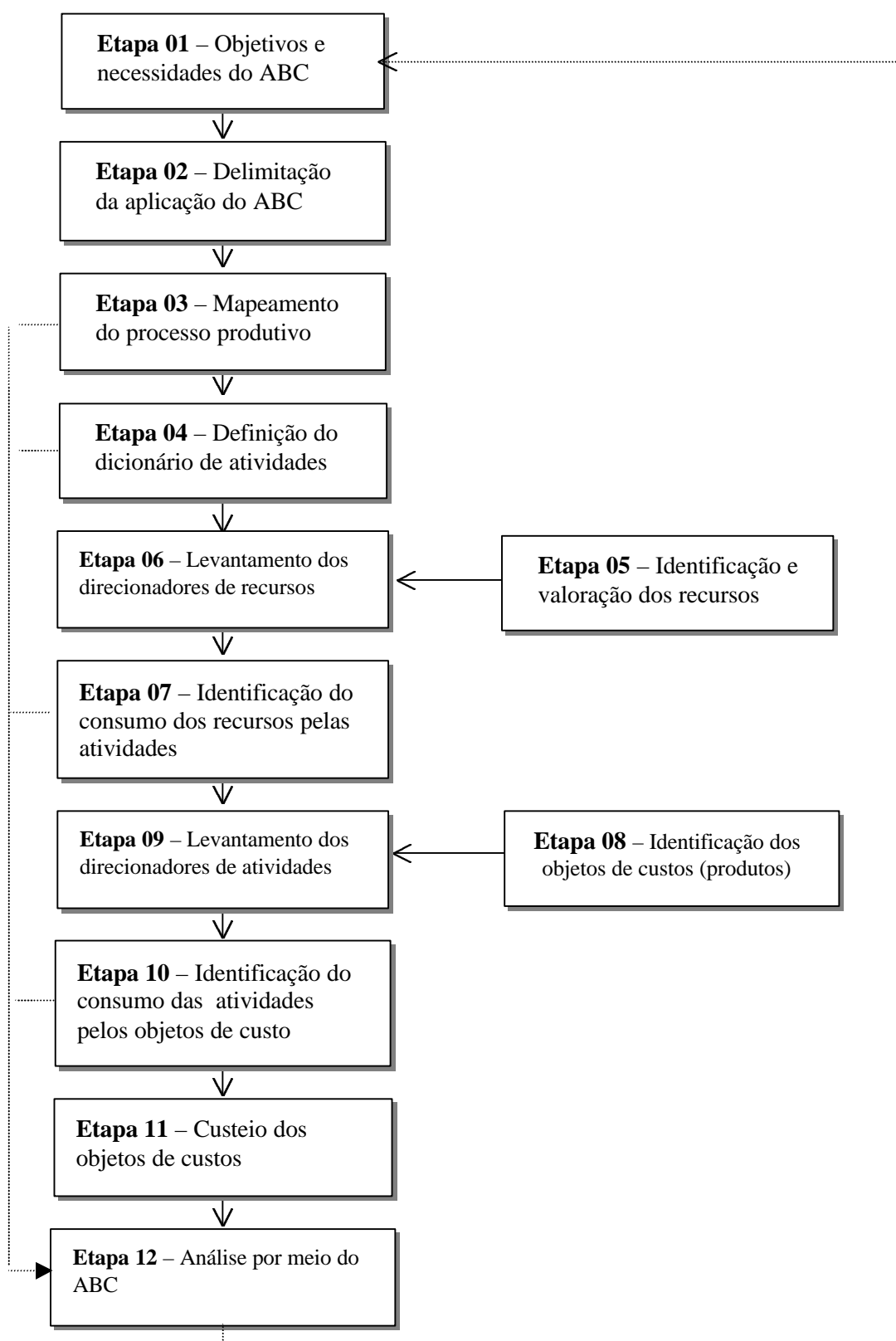


Figura 39 – Fluxograma da Sistemática para implantação do ABC na hotelaria

b) OPERACIONALIZAÇÃO

A elaboração desta etapa é baseada nas informações obtidas, por meio de entrevistas, com o pessoal do hotel e pelo contexto mercadológico do setor.

No que diz respeito aos objetivos, estes poderão ser obtidos pelos administradores, utilizando entrevistas; já quanto as necessidades, estas podem ser fornecidas pelos funcionários do hotel, uma vez que possuem uma visão realista das dificuldades encontradas no dia-a-dia.

c) RESULTADOS ESPERADOS

O princípio de qualquer procedimento possui como marco inicial estabelecer: objetivos com vistas a suprir as necessidades. Nesta etapa, espera-se definir objetivos claros e que estejam em consonância com a realidade da empresa, fazendo com que tenha condições de estabelecer as diretrizes que deverão adotar para permanecer e crescer no mercado hoteleiro.

Ainda nesta esta etapa, será definido o nível de detalhamento que se pretende alcançar na definição das atividades e dos produtos.

4.4 - ETAPA 02: DELIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DO ABC

a) OBJETIVOS

A delimitação se faz necessária quando existe a pretensão de estudar com afincado determinado objeto pertencente a um universo, a um sistema. Para tanto, requer um estudo minucioso a fim de restringir, primeiramente, a(s) parte(s) que possui(em) ineficiências.

Assim, nesta etapa, os gestores irão definir qual(is) os setor(es) do hotel a ser implantado o ABC e qual(is) equipe(s) de apoio. Neste caso, é relevante esclarecer que o hotel é um sistema e os setores são os subsistemas e que se interagem constantemente, a fim de fornecer um produto de melhor qualidade.

A implantação tende a ser iniciada nos setores com processos críticos; é uma das melhores maneiras de introduzir a filosofia de custos, pois, geralmente nestes setores, alguns

resultados são obtidos no início da implantação, motivando a disseminação do sistema para outros setores do hotel.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

As informações utilizadas na determinação dos limites para aplicação do ABC poderão ser obtidas por meio de relatórios financeiros e contábeis, entrevistas com os gestores e observações diretas nas atividades desenvolvidas nos setores do hotel.

No decorrer do mapeamento do processo, a equipe de apoio deverá analisar a confiabilidade das informações levantadas e, se necessário, adotar outros meios mais criteriosas para total entendimento do processo produtivo

c) RESULTADOS ESPERADOS

Nesta etapa, espera-se definir claramente o setor onde será aplicado o ABC, identificando limites e o pessoal envolvido.

Em princípio, a delimitação da aplicação pode estar concentrada no(s) setor(es) que, *priore*, apresentam prejuízos para hotel, tornando-o(s) eficiente(s) com vista a garantir maior rentabilidade.

4.5 - ETAPA 03: MAPEAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO

a) OBJETIVOS

Após a definição do setor, inicia-se a implantação do ABC com a realização do mapeamento do processo produtivo, objetivando conhecer os recursos, as atividades e os produtos envolvidos.

O ponto de partida para a melhoria, no processo produtivo, é conhecer as peculiaridades de cada atividade, tendo como parâmetro o nível de detalhamento que se pretende alcançar.

O principal objetivo com mapeamento do processo produtivo é entender a seqüência de procedimentos necessários para a execução do produto. É por meio dos recursos que as atividades são desenvolvidas de forma coordenada, que resulta no processo produtivo.

Além das atividades normais do processo produtivo, existem aquelas que interagem com outros processos desenvolvidos no hotel. Estas atividades deverão ser estudadas detalhadamente para obtenção de informações mais acuradas sobre a interação com outro(s) processo(s). Assim, o custo de todas as atividades que envolvem determinado processo deverá ser analisado conjuntamente, ou seja, de acordo com o fluxo de trabalho para execução do processo em análise.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

A realização do mapeamento do processo produtivo é baseado em entrevistas e acompanhamentos das pessoas que desenvolvem as atividades pertencentes aos processos. Estas ações contribuem para a elaboração de fluxos produtivos, fornecendo uma visão sistemática do hotel.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Nesta etapa espera-se tornar o mapeamento do processo produtivo conhecido.

4.6 - ETAPA 04: DEFINIÇÃO DO DICIONÁRIO DE ATIVIDADES

a) OBJETIVOS

Esta etapa tem como objetivo consolidar as atividades relacionadas ao setor definido para implantação do ABC. Além destas atividades, podem existir outras em setor diverso, visto ser o hotel um sistema composto por subsistemas interligados.

A definição das atividades dependerá do grau de profundidade que o hotel almeja atingir com a implantação do ABC, não esquecendo, no entanto, de avaliar a relação custo e benefício, pois quanto maior o grau de especificidade, maior o grau de complexidade e maior o custo de implantação. Porém, será menor a dificuldade para adotar melhorias, apurar os custos e eliminar os desperdícios de forma acurada.

Cabe ressaltar que o número de atividades deve ser coerente com o nível de detalhamento definido no início da implantação, quando a equipe sentir que a quantidade de

atividades poderá desvirtuar o resultado esperado, a equipe tem a opção de desmembrar ou agrupar as atividades que forem necessárias.

Esta etapa é propícia para iniciar o questionamento quanto à necessidade ou não de algumas atividades, pois são elas as responsáveis pelo consumo dos recursos e, por isso, devem estar sob constante avaliação.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

Nesta etapa, é necessário levantar as atividades que compõem o processo produtivo. Para sua elaboração é necessário o amparo, por meio de entrevistas, principalmente, dos funcionários que executam as atividades, pois são estas as pessoas que conhecem as facilidades e dificuldades que enfrentam na geração do produto.

Este fato é relevante para a eficácia da aplicação do ABC, visto que minimiza informações equivocadas fornecidas pelas pessoas que não estão ligadas diretamente à realização do produto.

Paralelamente, podem ser desenvolvidos fluxogramas, a fim de contribuir no pleno entendimento do processo produtivo.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Ao final desta etapa, espera-se ter uma lista com as atividades que serão utilizadas na aplicação da sistemática.

4.7 - ETAPA 05: IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DOS RECURSOS

a) OBJETIVOS

Os recursos correspondem ao somatório de todos os gastos diretos e indiretos utilizados, consumidos ou transformados para o desenvolvimento dos produtos. Esta fase tem como objetivo o levantamento dos recursos incorridos nos setores do hotel ou no setor específico que se pretende analisar, bem como sua valoração, observando o que prega a teoria de sistemas, ou seja, todos os setores interagindo para garantir um produto satisfatório.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

Para realização desta etapa, é imprescindível o fornecimento dos relatórios financeiros e balancetes contábeis do hotel, pois neles estão elencados os tipos de gastos consumidos, bem como seus respectivos valores.

Na valoração dos recursos é relevante observar, para efeitos de apuração das despesas, o tipo de regime adotado, o regime de caixa ou o regime de competência.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Esta etapa resultará no conhecimento do montante dos recursos consumidos e quanto cada recurso representa do todo.

4.8 - ETAPA 06: LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

a) OBJETIVOS

Os direcionadores de recursos possuem como finalidade definir a interface dos recursos às atividades, demonstrando a relação entre o recurso consumido e as atividades desenvolvidas, isto é, os recursos serão utilizados à medida que as atividades estão sendo executadas. Assim, deverão ser levantados direcionadores de recursos adequados, ou seja, direcionadores lógicos, que reflitam a realidade do hotel.

A escolha de direcionadores inadequados está diretamente relacionada aos resultados obtidos com a implantação do ABC. Portanto esta é uma das etapas mais importante na aplicação do ABC, visto serem estes os parâmetros para a adequada apropriação.

Ao contrário dos custos tradicionais, os critérios de rateios são utilizados em última alternativa, somente quando não seja possível a atribuição de custo para determinada atividade.

Portanto, esta etapa tem como objetivo levantar direcionadores de recursos que espelhem a realidade do consumo dos recursos pelas atividades.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

Para o cumprimento desta etapa, recorre-se, principalmente, à observação direta, uma vez que esta permite a percepção do uso dos recursos pelas atividades, sem qualquer intermediação.

A entrevista, apesar de ser um dos meios mais utilizados na realização de uma pesquisa, deverá ser realizada com cautela, pois os entrevistados poderão sonegar informações, incorrer em vícios e esquecimentos. Tais fatores refletem diretamente nos resultados advindos do ABC. Assim, neste caso, a entrevista é utilizada como complemento na obtenção de informações.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Espera-se, com o cumprimento desta etapa, definir os direcionadores de recursos que espelhem a realidade do consumo das despesas pelas atividades.

Outro resultado esperado é que a equipe assimile a importância desta etapa para o alcance dos objetivos.

4.9 - ETAPA 07: IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DOS RECURSOS PELAS ATIVIDADES

a) OBJETIVOS

Esta etapa, tem como objetivo proceder ao rastreamento dos recursos às atividades, por meio dos direcionadores de recursos, apurando, assim, o custo em que cada atividade incorreu – somatório de todos os recursos utilizados, consumidos ou transformados.

A identificação da real correlação entre os recursos consumidos com as atividades desenvolvidas geram informações confiáveis para avaliação do sistema produtivo.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

Esta etapa será realizada por meio dos direcionadores de recursos levantados na etapa 06.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Ao término desta etapa, espera-se identificar o custo das atividades, bem como a representatividade dos recursos em cada atividade

4.10 - ETAPA 08: IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTO

a) OBJETIVOS

Esta etapa, tem como objetivo identificar os produtos oferecidos pelo(s) setor(es) ou pelo hotel em geral.

O grau de especificidade dos produtos dependerá do nível de detalhamento definido nos objetivos. Quanto maior o número de produtos, maior a complexidade de implantação do ABC, devendo, no entanto, ser analisada a relação custo e benefício.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

A identificação dos objetos de custo poderá ser feita pela de análise dos produtos oferecidos no hotel e por meio do processo produtivo em estudo.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Definição dos objetos de custo que se pretende estudar, bom como conhecer o *mix* de produtos.

4.11 - ETAPA 09: LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

a) OBJETIVOS

O levantamento dos direcionadores de atividades é de vital importância para o ABC, pois é a grande diferença entre este e os sistemas tradicionais.

Os direcionadores de atividades são responsáveis pela interface entre as atividades e produtos que os consomem.

Os produtos, para serem desenvolvidos, necessitam das atividades. Então, a tendência é escolher direcionadores de atividades que tenham maior grau de correlação entre as atividades executadas e os produtos desenvolvidos. Quanto maior o grau de correlatividade, maior a precisão dos dados apurados.

Os direcionadores de atividades devem ser os que melhor expressam o consumo das atividades pelos objetos de custo. Os critérios de rateios, utilizados pelos sistemas tradicionais, somente deverão ser adotados em última alternativa, quando não seja possível a atribuição de custo para determinada atividade.

Portanto, esta etapa tem como objetivo levantar direcionadores de atividades que espelhem a realidade do consumo dos recursos pelas atividades.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

O desenvolvimento desta etapa está fundamentado, principalmente, pelas observações diretas quando na execução das atividades. É por meio da observação direta que não se incorrerá em vícios e esquecimentos advindos das entrevistas com o pessoal do hotel.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Nesta etapa, espera-se definir os direcionadores de atividades que proporcionem o rastreamento das atividades aos objetos de custo de acordo com sua efetiva utilização. Assim, as informações de custos geradas espelharão a realidade do hotel, tornando a tomada de decisão eficaz.

4.12 - ETAPA 10: IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DAS ATIVIDADES PELOS OBJETOS DE CUSTO

a) OBJETIVOS

Nesta etapa, é desenvolvido o rastreamento das atividades aos produtos que lhe deram

causa por meio dos direcionadores de atividades e entender a distribuição dos custos das atividades nos produtos.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

Esta etapa será realizada por meio dos direcionadores de atividades levantados na etapa 10.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Com o rastreamento das atividades aos objetos de custo será determinado o quanto que cada atividade representa na composição dos custos de cada produto, bem como compor um panorama geral da distribuição dos custos entre os produtos.

4.13 - ETAPA 11: CUSTEIO DOS OBJETOS DE CUSTO

a) OBJETIVOS

Esta etapa tem como objetivo analisar a representatividade dos custos de cada produto em relação ao total dos custos do processo avaliado, bem como identificar a rentabilidade financeira.

Os fatores determinantes são as combinações efetuadas pelas atividades aos objetos de custo.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

A apuração dos objetos de custo é obtido com o somatório das atividades rastreadas para um produto em específico.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Com a apuração dos custos dos produtos pelo ABC, é possível identificar os produtos que incorreram em custos elevados e qual a margem de contribuição de cada produto do hotel.

Dependendo do resultado, poderá ser estabelecido inspeções a fim de aperfeiçoar a moldagem do produto.

O custeio dos produtos por meio do ABC gera informações de custos realista, possibilitando aos administradores desenvolverem um planejamento estratégico, a fim de adotar medidas de melhorias no processo produtivo dos objetos de custo.

4.14 - ETAPA 12: ANÁLISES POR MEIO DO ABC

a) OBJETIVOS

Esta etapa será realizada após a implantação do ABC. Existem variadas diretrizes que, a partir do ABC, podem ser analisadas. Uma das diretrizes é a análise dos desperdícios. Esta visa analisar as atividades que são responsáveis pela origem dos mesmos. Identificados os desperdícios, inicia-se o processo de avaliação das atividades a fim de adotar medidas corretivas em busca da otimização do processo.

b) OPERACIONALIZAÇÃO

O desenvolvimento desta etapa envolve todas as etapas anteriores, ou seja, a análise somente será completa quando ocorrer o entendimento de todas as variáveis que contribuíram na determinação dos custos dos produtos (objetos de custo).

Porém algumas análises poderão ser executadas durante a implantação das etapas. Por exemplo:

- Etapa 3: Mapeamento do processo produtivo

Por meio do mapeamento do processo produtivo poderão ser identificados os gargalos que limitam a capacidade produtiva, as atividades que não agregam valor ao produto e desperdícios de recursos e, dessa forma, proporciona reais condições para o gerenciamento racional e eficaz.

Em geral, a análise de custos por meio dos processos produtivos facilita a identificação e visualização de falhas e deficiências na execução do trabalho, auxiliando na determinação das atividades que não agregam valor ao produto.

- Etapa 4: Definição do dicionário de atividades

A definição das atividades propicia a questionamentos sobre a importância, agregação ou não de valor e redução ou eliminação das atividades.

- Etapa 05: Identificação e valoração dos recursos

Ainda poderá ser identificado aqueles recursos utilizados desnecessariamente no desenvolvimento das atividades, supervalorizando-as.

- Etapa 07: Identificação do consumo dos recursos pelas atividades

Com o rastreamento dos recursos às atividades, é possível identificar as atividades que incorreram em custos elevados e aquelas atividades que não agregam valor ao produto.

A partir desta informação, é possível à administração mensurar o custo das atividades e dos processos, permitindo a análise detalhada do desempenho das atividades e a elaboração um planejamento estratégico, a fim de aprimorar ou eliminar as atividades que apresentam deficiências, desperdícios e custos elevados.

- Etapa 10: Identificação do consumo das atividades pelos objetos de custos

A partir destas informações, é possível desenvolver um planejamento estratégico para estudar detalhadamente as atividades dos produtos com maior representatividade financeira, a fim de identificar atividades que não agregam valor e desperdícios.

c) RESULTADOS ESPERADOS

Os resultados obtidos, com a implantação do ABC, possibilitarão uma análise criteriosa das atividades que agregam ou não valor, valoração das atividades e dos produtos e identificação de desperdícios, com vistas ao aprimoramento do desempenho produtivo e do processo decisório estratégico.

A eliminação dos desperdícios é um dos resultados que geram o aperfeiçoamento e melhoria no processo produtivo, refletindo no aumento da margem de contribuição sobre o lucro.

Tais ações possibilitam ao hotel identificar oportunidades estratégicas na redução dos custos, proporcionando vantagem competitiva perante os demais

4.15 - COMENTÁRIOS FINAIS

Consubstanciado nas etapas acima elencadas, pode-se afirmar que a utilização do sistema de custo ABC é viável para os hotéis e tende a ser um instrumento que o administrador pode utilizar na revitalização da estrutura interna de controle da empresa. É necessário, no entanto, que todos os setores e seus funcionários participem do desenvolvimento das operações.

A aplicação de um sistema de custo baseado no ABC no setor hoteleiro ainda é limitada. Isso se deve, principalmente, pela complexidade e pelo alto custo de implantação e manutenção.

CAPÍTULO 5 – APLICAÇÃO DA PROPOSTA EM UM CASO REAL

5.1 - CARACTERIZAÇÃO DO HOTEL

5.1.1 - HISTÓRICO

O hotel, em análise, é de direito privado, com fins lucrativos, totalmente financiado por capital próprio, localizado em Florianópolis, Santa Catarina. Hoje se enquadra na categoria de Meios de Hospedagem e de Turismo do tipo três estrelas.

A tabela 05 mostra a composição da estrutura do hotel em análise.

Tabela 05 - Estrutura do hotel

ESPECIFICAÇÕES	DESCRIÇÃO	QDADE
Apartamentos	Possuem <i>Room Service</i> 24 horas, frigobar, ar condicionado, TV a cabo, som telefone DDD/DDI e <i>internet</i> , que estão divididos conforme tabela 06	79
Piscina	Está dividida em piscina para adulto e infantil. Totalmente equipada com sombrinhas, mesas, cadeiras e localizada de frente para o mar.	01
Quadra de tênis e <i>Futsal</i>	Possui iluminação própria e se localiza de frente para o mar.	01
Bar e Restaurante	Seu funcionamento é reservado a eventos que ocorrem nas salas de apoio. O serviço de bar é constante.	01
Salão de Festas	Localizada de frente para o mar. Presta serviços de bar e restaurante.	01
Churrasqueira	Localizada de frente para o mar. Presta serviço de bar e restaurante.	01
Auditório	Equipada com ar condicionado central, cadeiras, mesas, televisor, quadro negro, com capacidade para 100 pessoas.	01
Salas de Apoio	Equipadas com <i>internet</i> , fax, vídeo, retroprojeter, xerox e som.	04
Sauna Masculina	Dividida em sauna seca e a vapor, com técnico massagista. Possui serviços de bar e lanchonete, televisor e jornais atualizados.	01
Cabines Telefônicas	São totalmente fechadas individualmente	04
Estacionamento	Capacidade para 150 veículos e 7 ônibus de turismo	157
Área Verde	São 15 mil m ² de área verde à beira mar.	01

Tabela 06 - Distribuição dos apartamentos

APTOS	TIPO	QUANTIDADES
Apto Casal	<i>Standard</i>	01
	Luxo	30
Apto Duplo	<i>Standard</i>	15
	Luxo	04
Apto Triplo	<i>Standard</i>	15
	Luxo	09
Suíte Casal	<i>Standard</i>	01
	Luxo	04
TOTAL	--	79

No período em estudo, julho de 2001, o hotel contava com o apoio de 37 funcionários, dentre pessoal de administração e os envolvidos diretamente na execução do serviço. Durante a alta estação, este número aumenta para aproximadamente 40 funcionários.

O treinamento dos novos integrantes da equipe é feito com a ajuda dos funcionários veteranos de cada área; portanto, não existe período específico para treinamento.

O principal público alvo, em baixa temporada, abril a novembro, é executivo e viajante, atingindo uma média de 60% (sessenta por cento) de ocupação e em alta temporada, dezembro a março, são os turistas de lazer, chegando a uma ocupação de 90% (noventa por cento) a 95% (noventa e cinco por cento).

As tecnologias utilizadas são o gás central, 8 (oito) computadores, destes apenas um não está em rede; segurança noturna, serviço terceirizado e está em fase de implantação o cartão para desligamento dos equipamentos.

5.1.2 - PRODUTOS

Conforme tabela 06, pode-se perceber que o faturamento principal do hotel em estudo decorre da hospedagem, representando aproximadamente 75% (setenta e cinco por cento) do faturamento total.

A tabela 07 especifica os principais produtos e sua participação no faturamento do hotel no período de julho de 2001.

Tabela 07 - Produtos x Faturamento em julho/2001

	PRODUTOS	% DO FATURAMENTO
1	Diárias	73,64%
2	Restaurante	12,47%
3	Sauna	7,98%
4	Telefone	2,52%
5	Eventos	2,39%
6	Frigobar	1,64%
7	Lavanderia	0,74%
Total		100%

5.1.3 - ORGANOGRAMA

O hotel em estudo é de pequeno porte e exige maior esforço na modelagem do organograma, pois existem funções que não estão definidas completamente na hierarquia organizacional.

A figura 40 demonstra sinteticamente a estrutura organizacional do hotel.

É oportuno ressaltar que existem atividades que são compartilhadas entre os setores. É o caso, por exemplo, das atividades executadas pelos garçons que trabalham para o setor de hospedagem e para o setor de eventos.

A disposição dos funcionários está definida conforme demonstra a tabela 08:

Tabela 08 - Disposição dos colaboradores na baixa temporada

ÁREA/PROFISSIONAL	QUANTIDADE
Diretor/Proprietário	02
Contabilidade	01
Gerente Geral	01
Administrativo	02
Recepção	06
Sauna	02
Reserva/Venda	01
Garçom	08
Camareira	05
Copeira/Cozinheira	03
Serviços Gerais	04
Lavanderia	02
TOTAL	37

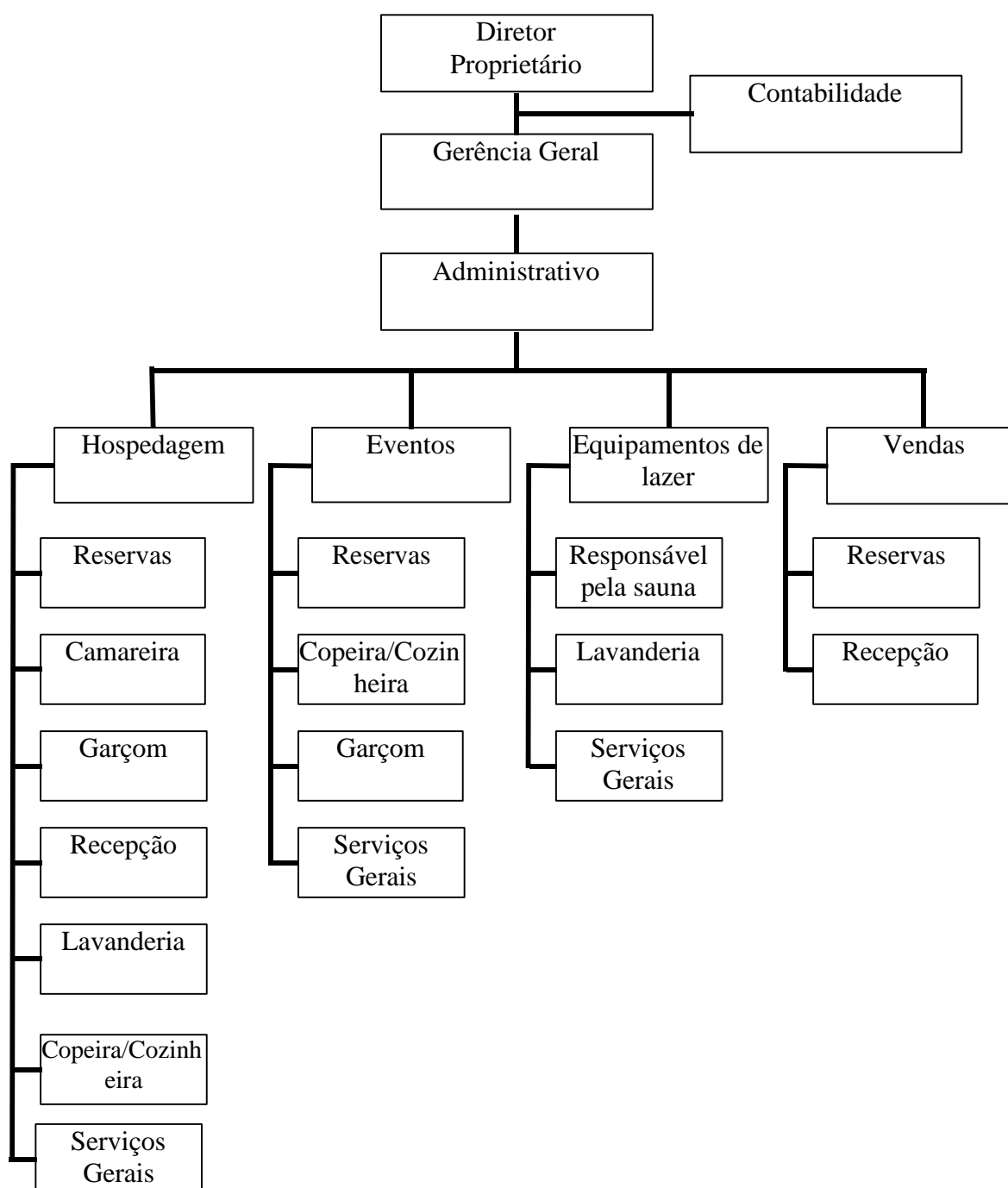


Figura 40 - Estrutura organizacional do Hotel

É relevante destacar que o pessoal vinculado a um setor poderá, também, servir de apoio a outro. Por exemplo: o mesmo garçom que serve o café da manhã para os hóspedes da hospedagem poderá servir o *coffe break* para os participantes nos eventos.

5.2 - SISTEMA DE CUSTO DO HOTEL

Os gestores do hotel em estudo, ainda, não se conscientizaram da importância do controle dos custos, comprovado pela dificuldade encontrada na obtenção de informações desta natureza. O hotel desconhece o custo incorrido em cada setor.

O controle dos custos do hotel é feito por meio dos relatórios emitidos pelo sistema que controla as entradas e saídas do almoxarifado. A partir daí, tem-se conhecimento de quanto foi gasto de determinado produto dentro de um período estabelecido.

O hotel analisa seus custos por meio da contabilidade fiscal. O sistema simplesmente aloca os custos das mercadorias vendidas aos centros de custos que originaram tal gasto. Já os gastos com pessoal são considerados como despesas, conforme demonstra o Plano de Contas do Hotel (apêndice 01). Para controle das saídas do almoxarifado são geradas comandas que os funcionários preenchem conforme a necessidade de utilização na execução das atividades. Em seguida, são lançadas no programa específico para inventário do almoxarifado. São emitidos relatórios da quantidade de entradas, saídas e compras de cada departamento, como por exemplo: material de escritório, material de limpeza, café da manhã, sauna, lavanderia, bar, frigobar e restaurante.

Contabilmente, faz-se distinção entre custos e despesas. Para o hotel em estudo, os cálculos dos custos são: os preços de aquisição dos produtos revendidos e as despesas variáveis e fixas incorridas. Nas despesas variáveis estão alocadas as despesas com comissões, incentivos, descontos, etc. As despesas fixas são representadas pelas despesas administrativas, como por exemplo: ordenados, encargos trabalhistas, entre outros. O resultado é avaliado por meio dos relatórios contábeis que são lançados pelo regime de caixa que, muitas vezes, não espelha a realidade do total de despesas consumidas em determinado período.

O funcionário que controla as entradas e saídas do almoxarifado possui várias funções, sobrecarregando-o. Em certas ocasiões, o almoxarifado fica de portas abertas para que, na falta de algum produto, os próprios funcionários possam retirá-los, enquanto o funcionário responsável está desenvolvendo outra atividade, que, na maioria das vezes, não é de sua responsabilidade.

Portanto, a empresa não tem conhecimento do real desempenho operacional e a destinação efetiva dos recursos envolvidos, das atividades que agregam ou não valor e dos desperdícios, dificultando sensivelmente a análise e tomada de decisão gerencial eficiente.

O interesse de estudar o assunto surgiu devido o setor de hotelaria ser promissor e por possuir precárias pesquisas neste assunto. Primeiramente, a idéia era apenas a implantação do ABC, em seguida, decidiu-se abordar, também, os desperdícios, a fim de tornar a pesquisa mais completa.

5.3 – APLICAÇÃO DA PROPOSTA

- ETAPA 01: OBJETIVO E NECESSIDADES DO ABC

O objetivo principal da implantação do ABC é identificar, mensurar e alocar os custos relacionados ao setor de hospedagem do hotel.

A utilização do ABC no hotel visa suprir as seguintes necessidades:

- ausência de uma sistemática de implantação no setor de hospedagem, posto ser este, em princípio, o setor com maior participação nos custos totais;
- desconhecimento dos custos incorridos em cada setor do hotel e, conseqüentemente, o custo das atividades e dos produtos;
- desconhecimento por parte dos gestores do hotel quanto ao produtivo da hospedagem, impossibilitando a identificação de gargalos, atividades que não agregam valor ao produto e desperdícios, limitando as ações corretivas para otimização do processo;
- falta de informações gerenciais de custos para a análise dos custos no hotel. Visto ser, esta, feita com base nos relatórios contábeis, que, muitas vezes, não espelham a realidade da empresa, levando a tomadas de decisões ineficientes.

- ETAPA 02: DELIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DO ABC

O sistema de custo ABC será aplicado no setor de hospedagem. Os demais setores como a sauna, restaurante, cozinha etc., serão considerados, somente, quando possuir relação com o setor de hospedagem.

O serviço de hospedagem, função principal do hotel, deve ser oferecido juntamente com outros produtos a fim de proporcionar ao cliente uma estadia de qualidade.

A figura 41 representa o setor de hospedagem e as funções a ela vinculadas. As atividades desenvolvidas por outros setores que vinculadas ao setor de hospedagem serão apresentadas no decorrer deste trabalho.

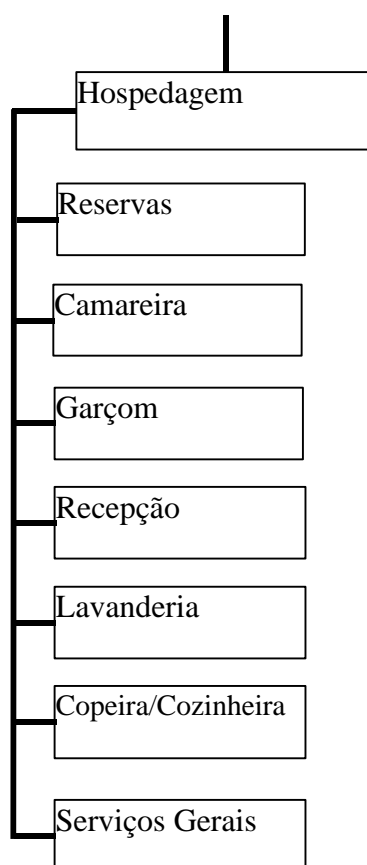


Figura 41 - Organograma do setor de hospedagem

- ETAPA 03: MAPEAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO

A hospedagem, por ter a principal participação no faturamento do hotel e por ser a própria razão de ser do hotel, será objeto de análise desta dissertação. A primeira vista é a área que concentra a maior parte de custos e, por esta razão, merece uma análise mais aprimorada.

Observa-se que no processo produtivo os setores deverão estar harmônicos entre si, ou seja, funcionar de forma sistemática como se discutiu no capítulo 3, item 3.6.

A figura 42 apresenta o levantamento do processo produtivo no setor de hospedagem para melhor entendimento no decorrer do trabalho.

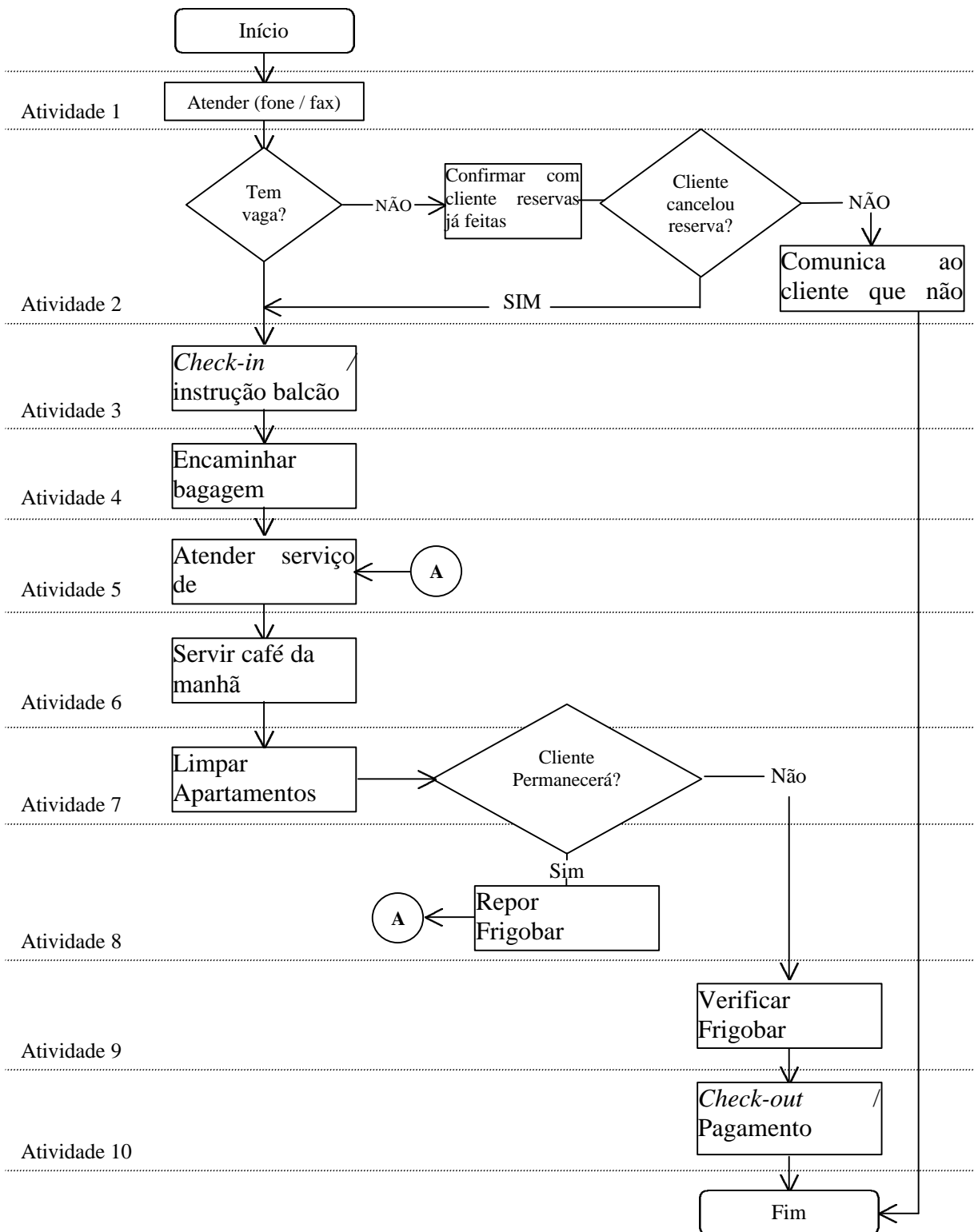


Figura 42 - Processo produtivo da hospedagem

O processo produtivo inicia quando o cliente, pelos seus contatos: agências, balcão, *internet* e, principalmente, por meio de telefone e fax, verificam junto ao departamento de reservas a sua possível hospedagem.

Quando o hotel não possui mais vagas, o setor de reservas contacta com prováveis clientes que possuem reservas para confirmação ou não da reserva. Caso nenhum cliente venha a cancelar sua reserva, o possível hóspede não obterá reserva. Caso contrário será feita sua reserva.

Chegando ao hotel, o cliente é encaminhado à recepção e em seguida procede-se ao *check in*. A bagagem do hóspede, quando solicitada, é encaminhada ao apartamento. A fim de identificar a situação dos apartamentos, o hotel criou os seguintes critérios: Cada apartamento possui, na recepção, um escaninho com chaves, nelas existem as seguintes identificações: 1. amarela, é sinal de que o apartamento está reservado; 2. rosa, o apartamento está para ser liberado; 3. azul, o apartamento está alugado; 4. verde significa que o apartamento está liberado; 5. vermelha é sinal de que o apartamento está em manutenção.

Quando a estadia do hóspede é por vários dias, faz-se a manutenção do apartamento diariamente, inclusive reposição de frigobar. Quando o hóspede fica por um dia, procede-se a uma limpeza mais rigorosa após sua saída. É relevante ressaltar que para este trabalho não se fez distinção quanto ao tempo despendido em uma limpeza mais criteriosa com relação a uma limpeza mais simples. Tal motivo se deve devido ao fato das camareiras alegarem que, em média, despendem o mesmo tempo.

Na saída do hóspede, o total da fatura é o valor total apurado de consumação, por meio das comandas preenchidas quando na reposição e na verificação do frigobar e o total das diárias computadas.

E, finalmente o *check out*. No tocante às sugestões e às reclamações, aos formulários já se encontram no próprio apartamento do hotel.

O entendimento dos procedimentos deste sistema, pelos gestores, é de fundamental importância para futura análise do processo produtivo, verificando o alinhamento com os objetivos no hotel do mercado consumidor.

- ETAPA 04: DEFINIÇÃO DO DICIONÁRIO DE ATIVIDADES

O dicionário foi desenvolvido por meio de entrevistas, total de 16 (dezesseis), e acompanhamento das atividades realizadas pelas pessoas que trabalham em cada setor. O funcionário entrevistado relatava a sua conduta, informando o tempo médio despendido em

cada atividade durante o horário de trabalho. Cada funcionário trabalha 7:20 (sete horas e vinte minutos) durante o dia em 06 (seis) dias por semana, totalizando 44 (quarenta e quatro) horas semanais. Do total de 37 funcionários, foram entrevistadas 16 pessoas, no período de maio de 2001 a julho de 2001.

O apêndice 02 elenca todas as tarefas desenvolvidas em cada função do hotel.

A figura 43 esboça o dicionário de atividades que envolvem os funcionários, direta e indiretamente com o setor de hospedagem.

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO
1. Atender (fone/fax)	Atendimento de ligações, recebimento de fax, verificação junto às agências de viagens sobre possíveis reservas e também via <i>internet</i>
2. Reservar (organização e confirmação)	Procedimentos no cadastro de reservas, alteração de reservas e possíveis cancelamentos.
3. <i>Check-in</i> /instruções (balcão)	Atendimento telefone, recepcionar o hóspede, solicitar dados pessoais, encaminhamento do hóspede até o apto, entrega de chaves e atendimento em geral no balcão.
4. Encaminhar bagagem	Conduzir a bagagem do hóspede até seu respectivo apto.
5. Atender serviço de despertar	Ligação ao apto do hóspede a fim de lhe acordar no horário combinado. O serviço é executado manualmente.
6. Servir café da manhã	Fazer bolo, doces, guloseimas, café, suco, preparar lanche (caso algum hóspede solicite), montagem do salão, montagem do café, serviço de quarto (<i>room service</i>) e manutenção do salão da copa e cozinha.
7. Limpar apartamentos	Preparar material de limpeza, repor roupa de cama e banho, manutenção dos leitos (no período em estudo, julho/2001 a ocupação foi regular), manutenção das áreas comuns na hospedagem e conferência e devolução do material de limpeza.
8. Repor frigobar	Reposição dos itens consumidos no frigobar, quando da permanência do hóspede.
9. Verificar frigobar	Conferência dos itens consumidos e encaminhar comanda à recepção quando da saída do hóspede.
10. <i>Check-out</i> /pagamento	Procede-se a saída do hóspede, contabilizar os itens consumidos nas comandas e emitir a fatura.

Figura 43 - Dicionário de atividade que envolve pessoal no setor de hospedagem

- ETAPA 05: IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DOS RECURSOS

Esta etapa foi dividida em duas fases:

Primeiramente, por meio dos relatórios contábeis e gerenciais do hotel levantaram-se os tipos de custos do hotel naquele período (identificação). Em seguida, por meio das entrevistas com os gestores, apuraram-se, do total, aqueles relacionados à hospedagem (valoração).

A **identificação dos recursos** no setor de hospedagem no hotel em estudo foram os seguintes:

- a. **Café da manhã:** São os custos referentes à elaboração dos comes e bebes no café da manhã para os hóspedes. Ex.: frutas, queijo, pães, bolos, café, leite etc.
- b. **Material de expediente:** São os custos decorrentes do material utilizado na prestação de serviços aos clientes. Ex.: Caneta, papel, blocos, bobina, etc.
- c. **Depreciação:** Este item diz respeito à depreciação dos móveis e equipamentos do setor de hospedagem. A depreciação dos móveis e equipamentos foram calculados por meio do valor orçado para reforma de todos dos quartos. Calculou-se uma depreciação de 90% em 10 anos, encontrando, assim, o valor mensal da depreciação. Esta depreciação possui caráter gerencial e não contábil. O valor residual de 10% (dez por cento) é recuperado por intermédio da venda dos móveis e equipamentos usados. A tabela 09 demonstra de forma detalhada os cálculos da depreciação na hospedagem.

Tabela 09 - Cálculo da depreciação do setor de hospedagem

DESCRIÇÃO	VALOR – R\$
Valor orçado para reforma dos móveis	500.000,00
Valor Venal (10% do original)	50.000,00
Valor Depreciado	450.000,00
Qtidade de meses depreciado (10 anos)	45.000,00
Valor mensal da depreciação	3.750,00

Em função da relevância, não se apurou o valor da depreciação da área comum do hotel que está relacionada indiretamente com o setor de hospedagem.

- d. **Mão-de-Obra:** refere-se ao custo da mão-de-obra dos funcionários envolvidos com as atividades que estão relacionadas com a prestação de serviços de hospedagem. Compõem os custos: ordenados, encargos sociais (FGTS, 13º salário, férias e 1/3 sobre as férias) e benefícios (alimentação e vale transporte).
- e. **Material de limpeza:** São materiais utilizados na manutenção das áreas comuns do hotel. Ex.: Desinfetante, papel higiênico, sabonete, álcool etc.
- f. **Jornais e revistas:** referem-se a gastos com revistas e jornais para o *hall* de entrada. São custos fixos.
- g. **Seguros diversos:** são os gastos com seguros referente à estrutura física do hotel.
- h. **Conservação e Manutenção dos Bens:** A conservação e manutenção dos bens é uma conta específica no plano de contas da contabilidade, devido ser uma atividade constante para o correto funcionamento do hotel. O valor foi obtido pela média dos últimos sete meses, pois o período em análise, segundo os administradores, foi considerado anormal, ou seja, foi gasto além da média mensal. Este item engloba os custos como manutenção de ar condicionado, automóveis, frigobar e computadores.
- i. **Despesas Eventuais:** O termo eventual é genérico, porém necessário. Para este estudo, foi considerada a média dos últimos três meses, porque existe diferença significativa de um mês para outro. Neste item, estão incluídas as despesas com valores irrelevantes e que não são constantes, como por exemplo: traslado, despesas com cartório, doações, entre outras.
- j. **Telefone:** Referem-se aos custos com telefonemas, excluindo aqueles que foram faturados para os clientes.

- k. **Energia Elétrica:** Este custo engloba todos os equipamentos que funcionam com energia elétrica que compõem o setor de hospedagem.
- l. **Água:** Este item se refere aos custos com água para manutenção geral do hotel e que foi rateado na proporção prevista pelos administradores, conforme tabela 09.
- m. **Gás:** São os custos referentes às despesas com gás, utilizados no restaurante, copa/cozinha e chuveiros.

Os custos descritos nas letras j, k, l, m foram valoradas com base nas informações obtidas nas entrevistas dos administradores, conforme consta na tabela 10.

Tabela 10 – Rateio dos gastos com telefone, energia elétrica, água e gás.

DESCRIÇÃO	Valor Total Gasto no Hotel – R\$	% Setor de Hospedagem	Valor do gasto da Hospedagem – R\$
Telefone*	975,38	70%	682,77
Energia Elétrica	4.278,99	65%	2.781,34
Água	4.555,78	75%	3.416,84
Gás	3.868,80	90%	3.481,92
TOTAL	13.678,95	---	10.362,87

* Nos gastos totais de telefone, foram deduzidas as receitas desta natureza, considerando assim, o gasto líquido.

- n. **Uniformes e Roupas Especiais:** são custos no que tange à padronização do vestuário dos funcionários e roupas de cama e mesa com logomarca do hotel.
- o. **Gastos Diversos c/ Funcionários:** são gastos irrelevantes e não rotineiros como, por exemplo, consultas médicas, exame admissional e demissional.
- p. **Comissões e Incentivos:** Esses gastos se referem às comissões pagas às agências de viagens.

Para a **valoração dos recursos** relacionados com o setor de hospedagem foram de fundamental importância as informações dadas pelos gestores do hotel.

A tabela 11 apresenta as despesas totais do hotel com o custo total do setor de hospedagem do período em estudo – julho/2001.

Tabela 11 – Custo total do hotel x custo total do setor hospedagem – Julho/2001

DESCRIÇÃO	HOTEL		HOSPEDAGEM	
	VALOR - R\$	%	VALOR - R\$	%
Café da manhã	5.401,29	8,43	5.401,29	11,57
Material de Expediente	307,76	0,48	237,65	0,51
Depreciação	10.750,00	16,77	3.750,00	8,03
Mão de Obra – MO	15.559,92	24,28	11.058,16	23,68
Material de Limpeza	4.962,50	7,74	4.395,83	9,41
Jornais e Revistas	134,00	0,21	134,00	0,29
Seguros Diversos	215,85	0,34	194,27	0,42
Conservação e Manut. dos Bens	9.226,85	14,40	7.842,82	16,79
Outras Despesas Eventuais	324,84	0,51	259,87	0,56
Telefone	975,38	1,52	682,77	1,46
Energia Elétrica	4.278,99	6,68	2.781,34	5,96
Água	4.555,78	7,11	3.416,84	7,32
Gás	3.868,80	6,04	3.481,92	7,46
Uniformes e Roupas Especiais	297,00	0,46	175,34	0,38
Gastos Diversos c/ Funcionários	850,00	1,33	501,82	1,07
Comissões e Incentivos	2.385,00	3,72	2.385,00	5,11
TOTAL	64.093,96	100,00	46.698,92	100,00

Os dados de custos foram coletados por meio dos relatórios do sistema computacional do hotel e por meio de entrevistas com a administração e com os empregados.

- ETAPA 06: LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

Os direcionadores de recursos servem para alocar os recursos às atividades. Nos itens de difícil alocação, a tendência é alocar de acordo com os sistemas tradicionais de custeio. Portanto, ressalva-se que tal procedimento deverá ser evitado ao máximo, uma vez que não espelham a realidade, pois são escolhidos de forma aleatória.

Para que o sistema de custo alcance seu objetivo, prestar informações aos gestores, é necessário que este esteja refletindo a realidade. Assim, para se estabelecer os direcionadores de custos, é necessário observar a relação causal entre os recursos e as atividades que os consomem.

Para este estudo foram considerados os seguintes recursos com os respectivos **direcionadores de recursos**:

a. **Café da manhã:** Se refere aos alimentos consumidos em julho/2001, conforme relatórios contábeis e gerenciais. Este recurso foi alocado diretamente à atividade de serviço de café da manhã.

b. **Material de expediente:** foi alocado conforme a utilização em cada atividade, conforme demonstra o apêndice 03.

c. **Depreciação:** As despesas com depreciação foram alocadas de acordo com o nº de leitos.

d. **Mão de Obra - MO:** O direcionador de recurso utilizado para os custos com pessoal (remuneração, benefícios e encargos) foi o tempo. Este direcionador foi determinado em função do tempo de cada funcionário nas atividades, ou seja, o tempo despendido pelos funcionários em cada atividade. Ressalta-se que alguns funcionários, muitas vezes, são direcionados para outros setores. Por meio das entrevistas, possibilitou contabilizar a proporção diária de tempo consumida nas atividades pelos funcionários (apêndice 04) que resultou na tabela 12.

Com base nos dados do apêndice 04, calculou-se a porcentagem/mês de tempo verificada em cada atividade. Depois, multiplicou-se o valor total dos salários, encargos e benefícios com a porcentagem levantada. Cabe enfatizar que, atualmente, o hotel não adota algum critério de pontuação e/ou comissão na remuneração do funcionário.

e. **Material de limpeza:** foram considerados, somente, os materiais gastos com a hospedagem, conforme demonstra a tabela 13. O custo com o material de limpeza da área comum não foi considerado nos cálculos, pois o custo/benefício não compensava. Estes gastos foram alocados de acordo com a unidade de medida consumida.

Tabela 12 - Direccionador dos recursos com a Mão de Obra - MO: Tempo – R\$

ÁREA	Direccionador de Recursos	ESPECIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES										TOTAL (Salário, encargos e benefícios)
ESPECIFICAÇÕES		Atender (fone/fax)	Reservar (organ. e Confirm.)	Check- in/Instruções (balcão)	Encaminhar bagagem	Atender serviço de despertar	Servir café da manhã	Limpar Apartamento	Repor Frigobar	Verificar Frigobar	Check- out/Pagame nto	
HOSPEDAGEM												
Gerência	Tempo	-	-	99,80	-	-	249,51	548,93	-	-	99,80	998,05
Administração	Tempo	-	38,23	114,70	-	-	267,63	344,10	-	-	-	764,67
Serviços Gerais	Tempo	-	-	-	-	-	-	617,82	-	-	-	617,82
Recepção	Tempo	-	-	1.907,93	293,53	73,38	-	-	-	-	1.614,40	3.889,24
Reserva	Tempo	53,53	330,08	-	-	-	-	-	-	-	-	383,61
Garçom	Tempo	-	-	-	-	-	1.076,62	-	-	-	-	1.076,62
Camareira	Tempo	-	-	-	-	-	-	1.557,14	291,96	291,96	-	2.141,07
Copereira/Cozinheira	Tempo	-	-	-	-	-	382,80	-	-	-	-	382,80
Lavanderia	Tempo	-	-	-	-	-	-	700,71	-	-	-	700,71
Sauna	Tempo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Alimentação e Transporte	Tempo	12,14	83,52	481,30	66,56	16,64	448,22	854,61	66,21	66,21	388,72	2.484,12
Total de Custos com a Mão de Obra		65,66	413,60	2.389,23	360,09	90,02	1.907,63	3.112,46	358,17	358,17	2.003,13	11.058,16

Tabela 13 – Direcionador de recurso para o recurso material de limpeza: unidade de medida consumida.

Descrição	Qtidade	Valor - R\$	
		Unitário	Total
Alcool	96	1,32	126,72
Ajax	78	1,39	108,42
Desinfetante Desolin	50	30,00	1.500,00
Desinfetante Eucalípto	50	10,00	500,00
Limpa Vidros	6	11,66	69,96
Papel Higiênico	288	0,50	142,56
Kiboa	160	1,08	172,80
Sapóleo	34	1,59	54,06
Sabonete	3000	0,12	357,96
Vassoura	5	3,86	19,30
Levermatic Detergente	1	425,76	425,76
Levermatic Aditivo	1	380,21	380,21
Levermatic Neutralizante	2	92,32	184,64
Levermatic Amaciante	1	217,12	217,12
Clara Soft	1	57,35	57,35
Clarax 3000	1	78,97	78,97
TOTAL			4.395,83

e. **Jornais e revistas:** A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta por meio da estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

f. **Seguros diversos** A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta pela estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

g. **Conservação e Manutenção dos Bens:** Este custo foi rastreado de acordo com o nº de reparos nas atividades desenvolvidas no processo de hospedagem. Este direcionar foi obtido pela contabilização das vezes em que ocorreram solicitações para reparo no período em estudo, conforme informações da administração.

h. **Despesas eventuais:** A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta por meio da estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

i. **Telefone:** A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta por intermédio da estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

j. Energia elétrica: A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta pela estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

k. Água: A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta por meio da estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

l. Gás: A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta por intermédio da estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

m. Uniformes e roupas especiais: Os recursos incorridos com uniformes e roupas especiais foram alocados de acordo com a quantidade de funcionários designados a executar as atividades que envolvem o processo de hospedagem. Este direcionador de recursos considera a quantidade de funcionário de cada atividade, observando o tempo total despendido

n. Gastos diversos com funcionários: Foram alocados de acordo com a quantidade de funcionários designados a executar as atividades da hospedagem.

o. Comissões e Incentivos: A apropriação desses gastos às atividades foi realizada de forma direta pela estimativa de consumo fornecida, em entrevista, pelos gestores do hotel.

A figura 44 esboça, resumidamente, os recursos utilizados em julho/01 com os seus respectivos direcionadores.

É necessário ressaltar que o direcionador “estimativa de consumo” foi adotado devido à dificuldade em se estabelecer um direcionador de recurso que satisfizesse esta necessidade. Tal fato decorreu em razão de o hotel não possuir meios adequados de separação e apuração de custos.

RECURSOS ENVOLVIDOS	DIRECIONADORES
a. Café da manhã	Unidade de medida
b. Material de Expediente	Unidade de medida
c. Depreciação	Nº de leitos
d. Mão de Obra – MO	Tempo
e. Material de Limpeza	Unidade de medida
f. Jornais e Revistas	Estimativa de consumo
g. Seguros Diversos	Estimativa de consumo
h. Conservação e Manutenção dos Bens	Nº de reparos
i. Despesas Eventuais	Estimativa de consumo
j. Telefone	Estimativa de consumo
k. Energia Elétrica	Estimativa de consumo
l. Água	Estimativa de consumo
m. Gás	Estimativa de consumo
n. Uniforme e Roupas Especiais	Nº de funcionários
o. Gastos Diversos com Funcionário	Nº de funcionários
p. Comissões e Incentivos	Estimativa de consumo

Figura 44 - Recursos envolvidos no processo e seus direcionadores de recursos– Jul./01

- ETAPA 07: IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DOS RECURSOS UTILIZADOS EM CADA ATIVIDADES

Nesta etapa, é realizado o levantamento de quanto cada atividade consome dos recursos necessários à sua execução.

Após a alocação dos recursos às atividades, tem-se o resultado do custo total de cada atividade no processo da hospedagem do hotel em estudo.

A tabela 14 apresenta a alocação dos recursos consumidos pelas atividades, com base no que foi anteriormente exposto.

- ETAPA 08: IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS (PRODUTOS)

Nesta etapa, identificam-se os objetos de custo, ou seja, os produtos que consomem as atividades.

Os produtos identificados na hospedagem estão dispostos na tabela 15:

Tabela 14 - Alocação dos recursos às atividades – R\$

ESPECIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS	TOTAL	ESPECIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES										
			Atender (fone/fax)	Reservar (organ. e Confirm.)	Check-in/Instruções (balcão)	Encaminhar bagagem	Atender serviço de despertar	Servir café da manhã	Limpar Apartamento	Repor Frigobar	Verificar Frigobar	Check-out/Pagamento	
RECURSOS ENVOLVIDOS	Café da manhã	Unidade de medida	5.401,29	-	-	-	-	-	5.401,29	-	-	-	-
	Material de Expediente	Unidade de medida	237,65	47,30	91,20	-	-	-	-	-	45,00	54,15	-
	Depreciação	Nº de leitos	3.750,00	-	-	-	-	-	-	3.750,00	-	-	-
	Mão de Obra - MO	Tempo	11.058,16	65,66	413,60	2.389,23	360,09	90,02	1.907,63	3.112,46	358,17	358,17	2.003,13
	Material de Limpeza	Unidade de medida	4.395,83	-	-	-	-	-	879,17	3.516,66	-	-	-
	Jornais e Revistas	Estimativa de consumo	134,00	-	-	134,00	-	-	-	-	-	-	-
	Seguros Diversos	Estimativa de consumo	194,27	-	-	-	-	-	-	194,27	-	-	-
	Conservação e Manut. dos Bens	Nº reparos	7.842,82	-	-	-	-	-	922,69	6.920,14	-	-	-
	Despesas Eventuais	Estimativa de consumo	259,87	-	-	259,87	-	-	-	-	-	-	-
	Telefone	Estimativa de consumo	682,77	-	682,77	-	-	-	-	-	-	-	-
	Energia Elétrica	Estimativa de consumo	2.781,34	-	-	256,74	-	-	427,90	1.882,76	-	-	213,95
	Água	Estimativa de consumo	3.416,84	-	-	-	-	-	455,58	2.961,26	-	-	-
	Gás	Estimativa de consumo	3.481,92	-	-	-	-	-	309,50	3.172,42	-	-	-
	Uniformes e Roupas Especiais	Nº de Funcionários	175,34	5,30	32,71	18,80	2,89	0,72	33,43	54,00	5,79	5,79	15,91
	Gastos Diversos c/ Funcionários	Nº de Funcionários	501,82	15,18	93,60	53,81	8,28	2,07	95,67	154,55	16,56	16,56	45,54
	Comissões e Incentivos	Estimativa de consumo	2.385,00	-	2.385,00	-	-	-	-	-	-	-	-
	TOTAL		46.698,92	133,44	3.698,88	3.112,45	371,26	92,81	10.432,85	25.718,51	425,52	434,67	2.278,53

Tabela 15 – Objetos de custos no setor de hospedagem

APTOS	TIPO	QUANTIDADES	(%)
Apto Casal	<i>Standard</i>	01	1%
	Luxo	30	38%
Apto Duplo	<i>Standard</i>	15	19%
	Luxo	04	5%
Apto Triplo	<i>Standard</i>	15	19%
	Luxo	09	11%
Suíte Casal	<i>Standard</i>	01	1%
	Luxo	04	5%
TOTAL	--	79	100%

Para determinar quais os produtos que devem ser custeados, é preciso levar em consideração o nível de detalhamento, os objetivos almejados e determinar quais informações serão úteis para os gestores em suas tomadas de decisões.

Com base nas entrevistas, percebeu-se que as atividades desenvolvidas na manutenção de um apartamento para torná-lo em condições disponíveis, independe do tamanho ou tipo dele, e sim, o estado físico em que o apartamento se encontra, após a saída do hóspede.

Neste sentido, observando a relação custo - benefício, este trabalho enfoca os objetos de custo, separadamente, porém de forma semelhante. Acredita-se que a análise detalhada dos objetos de custos não irá acrescentar informações relevantes no que tange ao objetivo deste trabalho.

Para que os objetos de custos sejam colocados à disposição do cliente de forma completa, estes se beneficiam, além dos procedimentos desenvolvidos na hospedagem, de atividades de outros setores, tais como: os de financeira, compras, reservas entre outras.

- ETAPA 09: LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Definidos as atividades e os objetos de custos, o próximo passo será levantar quais são os possíveis direcionadores de atividades a fim de apurar os custos dos objetos de custos. Os direcionadores de custos são escolhidos de acordo a relação existente entre as atividades e os objetos de custos.

Os **direcionadores de atividades** identificados para fins deste estudo são:

1. Atender (fone/fax): Esta atividade foi rateada de acordo com o nº de diárias vendidas. Está distribuído em cada tipo de apartamento na tabela 16.

É por meio do total de nº de hóspedes que se pode determinar a taxa de ocupação.

A taxa de ocupação é uma medida diária que indica o percentual obtido por meio da divisão do número de UHs – Unidades Habitacionais vendidas, pelo número de UHs disponíveis. É representado simplificado por OCC e calcula-se pela fórmula:

$$OCC = \frac{UHs(vendidos)}{UHs(disponíveis)}$$

Tabela 16 - Taxa de ocupação referente Julho 2001.

APTOS	TIPO	APTO DISP./DIA	DIAS MÊS	DISP./MÊS		VENDA MÊS		TAXA OCUP.	
				Aptos	Diárias	Aptos	Diárias	Aptos	Diárias
Apto	<i>Standard</i>	01	31	31	62	24	48	77%	1%
Casal	<i>Luxo</i>	30	31	930	1.860	784	1.568	84%	34%
Apto	<i>Standard</i>	15	31	465	930	375	750	81%	16%
Duplo	<i>Luxo</i>	04	31	124	248	79	158	64%	3%
Apto	<i>Standard</i>	15	31	465	1.395	431	1.293	93%	28%
Triplo	<i>Luxo</i>	09	31	279	837	211	633	76%	14%
Suíte	<i>Standard</i>	01	31	31	62	22	44	71%	1%
Casal	<i>Luxo</i>	04	31	124	248	59	118	48%	3%
TOTAL	--	79	-	2.449	5.642	1.985	4.612	81%	100%

2. Reservar (organização e confirmação): Esta atividade teve como direcionador o nº de reservas do período em estudo. Tal informação somente foi possível com a colaboração do setor de reservas e vendas.

Tabela 17 – Alocação da atividade Reservar (organização e conformação)

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
nº Reservas	28	797	377	75	448	210	25	67	2027
Proporção (%)	1,38%	39,32%	18,60%	3,70%	22,10%	10,36%	1,23%	3,31%	100,00%
Valor alocado- R\$	51,09	1.454,37	687,95	136,86	817,51	383,21	45,62	122,26	3.698,88

3. Check-in / Instruções (balcão): Esta atividade foi rastreada de acordo com o nº de diárias vendidas no período em estudo, conforme tabela 16.

4. **Encaminhar Bagagem:** Esta atividade teve como direcionador a quantidade de solicitações para a execução da mesma, isto é, o número de vezes necessário para o encaminhamento de bagagem ao apartamento, posto que muitas vezes o próprio hóspede faz pessoalmente. Esta informação foi baseada nos dados fornecidos pelo pessoal da recepção.

Tabela 18 – Alocação da atividade Encaminhar Bagagem

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
n° Solic.Bagagem	9	347	159	32	326	162	13	28	1076
Proporção (%)	0,84%	32,25%	14,78%	2,97%	30,30%	15,06%	1,21%	2,60%	100,00%
Valor alocado- R\$	3,11	119,73	54,86	11,04	112,48	55,90	4,49	9,66	371,26

5. **Atender serviço de despertar:** Esta atividade teve como direcionador a número de solicitações. Ta direcionador é composto pelo total dos pedidos para o serviço de despertar solicitado pelos hóspedes durante sua estadia. Esta informação foi baseada em entrevistas com o pessoal da recepção, sendo imprescindível sua participação.

Tabela 19 – Alocação da atividade Atender Serviço de Despertar

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
n° Ped. Despertar	7	324	229	37	126	58	5	31	817
Proporção (%)	0,86%	39,66%	28,03%	4,53%	15,42%	7,10%	0,61%	3,79%	100,00%
Valor alocado- R\$	0,80	36,81	26,01	4,20	14,31	6,59	0,57	3,52	92,81

6. **Servir café da manhã:** Esta atividade foi rastreada de acordo com o n° de diárias vendidas no período em estudo, conforme demonstra a tabela 16.

7. **Limpar apartamento:** Esta atividade foi rastreada de acordo com o n° de diárias vendidas no período em estudo, conforme demonstra a tabela 16

8. **Repor Frigobar:** Esta atividade foi alocada de acordo com o n° de comandas contabilizadas. As comandas são controles de que os hotéis se utilizam para reposição de frigobar. Com base nas comandas se totalizaram as reposições efetuadas. Este dados foram fornecidos pelo almoxarifado, locam onde ficam arquivadas as comandas.

Tabela 20 - Alocação da atividade Repor Frigobar.

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
Nº de Comandas	24	784	375	79	431	211	22	59	1985
Proporção (%)	1,21%	39,50%	18,89%	3,98%	21,71%	10,63%	1,11%	2,97%	100,00%
Valor alocado- R\$	5,14	168,06	80,39	16,94	92,39	45,23	4,72	12,65	425,52

9. **Verificar Frigobar:** Nesta atividade, foi considerada como direcionador o nº de faturamento, pois esta atividade ocorria na saída do hóspede.

Tabela 21 - Alocação da atividade Verificar Frigobar

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
nº Faturam. (NF)	12	392	298	65	325	169	15	26	1302
Proporção (%)	0,92%	30,11%	22,89%	4,99%	24,96%	12,98%	1,15%	2,00%	100,00%
Valor alocado- R\$	4,01	130,87	99,49	21,70	108,50	56,42	5,01	8,68	434,67

10. **Check-out/Pagamento:** O direcionador desta atividade é o nº de faturamento: o total de hóspedes não significa que ocorreu, na mesma proporção, ao número de pagamentos, posto que muitas vezes em um mesmo faturamento poderão estar inclusos a hospedagem de vários hóspedes. Portanto, o número de faturamento, as notas fiscais emitidas, expressa a quantidade de *check out*/pagamentos que ocorreram no período. A obtenção destes dados contou com a colaboração da administração do hotel.

Tabela 22 - Alocação da atividade *Check-out*/Pagamento.

Especificações	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS								TOTAL
	Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suíte Casal		
	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	Standart	Luxo	
nº Faturam. (NF)	12	392	298	65	325	169	15	26	1302
Proporção (%)	0,92%	30,11%	22,89%	4,99%	24,96%	12,98%	1,15%	2,00%	100,00%
Valor alocado- R\$	21,00	686,01	521,51	113,75	568,76	295,75	26,25	45,50	2.278,53

Vale ressaltar que todos os itens foram identificados, conforme a categoria de apartamento, tendo como base as entrevistas e os dados apresentados pelo hotel.

- ETAPA 10: IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DAS ATIVIDADES PELOS OBJETOS DE CUSTOS

As atividades foram alocadas aos objetos de custos com base nos direcionadores de atividades levantados no item 4.3.9.

A tabela 23 apresenta a alocação das atividades consumidas pelos objetos de custo.

- ETAPA 11: CUSTEIO DOS OBJETOS DE CUSTO

Após passadas as etapas de alocação dos recursos às atividades e estas aos objetos de custo, têm-se o custeio de cada atividade do produto.

A tabela 24 mostra, de forma resumida, os custos totais dos objetos de custo no setor de hospedagem do hotel, para o período em estudo.

Tabela 23 - Alocação das atividades aos objetos de custos.

ESPECIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES	TOTAL	ESPECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS							
			Apto Casal		Apto Duplo		Apto Triplo		Suite Casal	
			Standard	Luxo	Standard	Luxo	Standard	Luxo	Standard	Luxo
Atender (fone/Fax)	Nº de diárias	133,44	1,39	45,37	21,70	4,57	37,41	18,32	1,27	3,41
Reservar (Org. e Confirm.)	Nº de reservas	3.698,88	51,09	1.454,37	687,95	136,86	817,51	383,21	45,62	122,26
Check-in /Instruções (balcão)	Nº de diárias	3.112,45	32,39	1.058,18	506,14	106,63	872,59	427,19	29,69	79,63
Encaminhar Bagagem	Nº de solicitações	371,26	3,11	119,73	54,86	11,04	112,48	55,90	4,49	9,66
Atender serviço de despertar	Nº de pedidos	92,81	0,80	36,81	26,01	4,20	14,31	6,59	0,57	3,52
Sevir café da manhã	Nº de diárias	10.432,85	108,58	3.546,99	1.696,58	357,41	2.924,91	1.431,92	99,53	266,93
Limpar apartamento	Nº de diárias	25.718,51	267,67	8.743,85	4.182,32	881,08	7.210,33	3.529,88	245,36	658,02
Repor Frigobar	Nº de comandas	425,52	5,14	168,06	80,39	16,94	92,39	45,23	4,72	12,65
Verificar Frigobar	Nº de faturamento	434,67	4,01	130,87	99,49	21,70	108,50	56,42	5,01	8,68
Check-out /Pagto	Nº de faturamento	2.278,53	21,00	686,01	521,51	113,75	568,76	295,75	26,25	45,50
TOTAL	—	46.698,92	495,18	15.990,23	7.876,96	1.654,18	12.759,20	6.250,40	462,51	1.210,27

Tabela 24 – Custeio dos objetos de custos.

Categoria de Apartamentos		Qtidade	Custo Total - R\$	Custo Unitário - R\$
Apto Casal	<i>Standard</i>	24	495,18	20,63
	Luxo	784	15.990,23	20,40
Apto Duplo	<i>Standard</i>	375	7.876,96	21,01
	Luxo	79	1.654,18	20,94
Apto Triplo	<i>Standard</i>	431	12.759,20	29,60
	Luxo	211	6.250,40	29,62
Suíte Casal	<i>Standard</i>	22	462,51	21,02
	Luxo	59	1.210,27	20,51
TOTAL			46.698,92	-

- ETAPA 12: ANÁLISES POR MEIO DO ABC

Identificados os custos dos produtos por meio do ABC, proceder-se-ão as análises. Várias são as diretrizes que poderão ser seguidas. Este trabalho evidenciará sobre os desperdícios.

O levantamento dos desperdícios tendem a proporcionar aos gestores condições de identificar o quanto é oneroso deixar um apartamento vazio e com isso agir sobre a ociosidade.

A figura 44, desenvolvida por Borna (2002), auxiliará no que tange aos procedimentos a serem adotados para mensuração dos desperdícios internos.

No desenvolvimento dos procedimentos para mensuração dos desperdícios de cada atividade, a equipe de implantação, com o auxílio dos gestores, deverá atentar para os seguintes pontos:

- identificar possíveis geradores de desperdícios: transporte, processamento, produtos defeituosos, movimentação, espera e material de consumo;
- definir indicadores de desempenho e rotinas de avaliação dos desperdícios;
- definir responsabilidades, a fim de evitar informações distorcidas e redução no desperdício de tempo.

De posse dos valores e das causas dos desperdícios, a próxima etapa será levantar ações de prevenção e controle.

A fim de diminuir e/ou eliminar a representação dos desperdícios, propõe-se adotar as seguintes ações:

- Adotar políticas estratégicas objetivando a conquista de clientes, a fim de minimizar a taxa de ociosidade no setor de hospedagem e, conseqüentemente, maior diluição dos custos fixos.

- Levantar e enfatizar as atividades que agregam valor ao cliente;

- Estudar a efetiva necessidade dos custos que não estão vinculados diretamente com os clientes.

Além dessas ações, outras medidas, também, poderão ser adotadas:

- Fazer pesquisa de mercado para redução e controle dos custos com material de limpeza, talvez seja viável a compra por atacado onde o preço, geralmente, é menor. Ainda, analisar as tarefas para reduzir o consumo com material de limpeza e otimização do tempo – estudos de tempos e métodos.

- Investimento em sensores de luz, substituição das lâmpadas tradicionais por fluorescentes e, até mesmo, painéis solares.

- A conservação e manutenção dos bens deverão ser periódicas, planejadas e com rotinas definidas para precaver que os bens cheguem a situações críticas.

5.4 – COMENTÁRIOS FINAIS

A aplicação da sistemática proposta para implantação do ABC gerou expectativas e interesse por parte dos administradores do hotel. Desde o início da pesquisa, algumas vantagens podiam ser observadas. Por exemplo, a mensuração separada dos custos por setor, a fim de possibilitar, de imediato, uma pré-avaliação.

No decorrer da pesquisa, algumas dificuldades merecem destaque, tais como: a) obtenção nas informações na fase de levantamento de dados, devido à indisponibilidade dos administradores e dos funcionários e pela falta de relatórios financeiro de controles; b) falta de fiscalização quando na utilização dos recursos por setor; c) identificação dos direcionadores de custos, decorrente da falta de controles no uso dos recursos consumidos.

Porém as dificuldades não foram motivos para impossibilitar a continuidade e a finalização deste estudo.

As principais lições que podem ser extraídas com a realização deste trabalho são: a) individualizar os custos por setor, proporcionando ao hotel identificar a lucratividade e a representatividade por produtos; b) decidir por um sistema de custo que atenda aos objetivos do hotel, é imprescindível para controlar e combater os custos e os desperdícios; c) definir claramente as funções desempenhadas no hotel.

CAPÍTULO 6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

6.1 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término deste estudo, ficou evidenciado que os resultados obtidos com a sistematização para implantação do sistema ABC permitem inovar a hoteleira no que se refere a gestão de custos, alcançando, assim, o objetivo geral deste estudo.

Para a realização do objetivo geral, foi necessário desenvolver, primeiramente, os objetivos específicos, que de maneira resumida estão assim compostos:

- As empresas hoteleiras são prestadoras de serviços e como tal possuem critérios de avaliação subjetivos. Os serviços vêm se destacando nos últimos tempos, principalmente, o setor hoteleiro que teve um crescimento significativo. Tais fatos fazem com que o setor hoteleiro tende a encontrar meios que visem a otimizar sua situação no mercado moderno. Um dos meios é a diminuição de custos e entre as ferramentas utilizadas na diminuição de custos tem-se o ABC, que enfatiza as atividades no processo, e, por isso, vem sendo aprovado pelas empresas prestadoras de serviços.
- Pelo que foi exposto (sistematização) e testado (desenvolvimento da proposta em um caso real), conclui-se que o ABC adequa-se ao custeio no setor de hospedagem, podendo se estender a outras entidades para as quais se pretende conhecer os custos.
- O cálculo do custo obtido por meio da utilização do ABC, permitiu evidenciar meios para mensurar e controlar os desperdícios

A falta de controles fez com que alguns recursos fossem alocados às atividades por meio de estimativas de consumo de acordo com as informações obtidas nas entrevistas. Este direcionador não é preciso, mas em função da situação gerencial foi o mais adequado. Esta situação conscientizou os administradores da necessidade de dispositivos para controle que auxiliem na distribuição dos custos às atividades e na definição de unidades de medidas mais precisas.

É oportuno ressaltar que para o desenvolvimento de uma sistemática para implantação do ABC requer um estudo prévio e pormenorizado para que se possam definir metas

adequadas ao ambiente em que se enquadra o hotel e quais as informações a serem extraídas do sistema. Um sistema de custo eficiente e eficaz envolve, basicamente, todas as áreas da empresa responsáveis pela geração de dados e acompanhamento dos processos operacionais contínuo.

6.2 - RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Durante o desenvolvimento deste estudo, várias novas linhas de estudo foram surgindo e que servem de proposta para trabalhos futuros. São elas:

- * Estudar a viabilidade de desenvolver uma sistemática para implantação do ABC em outros setores do hotel ou em todo o hotel, visto ser este campo promissor.

- * O estudo detalhado em relação aos direcionadores de custos (*cost drivers*) específicos para aplicação do ABC em hotéis, pois a influência dos direcionadores de custos na determinação do custo do produto é de fundamental importância.

- * Adotar meios específicos para coleta de dados, além das entrevistas, a fim de obter dados mais precisos.

- * Em busca da validação da sistemática desenvolvida para implantação do ABC em hotéis, dever-se-á aplicar o ABC em outros hotéis, podendo até mesmo ser desenvolvido um software.

REFERÊNCIAS

- ALLORRA, Valério; GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- ASSOCIAÇÃO DA INDÚSTRIA HOTELEIRA. Disponível em: <<http://www.abih.com.br>>. Acesso em: 25 de ago. de 2001.
- ASSOCIAÇÃO DA INDÚSTRIA HOTELEIRA DE SANTA CATARINA. Disponível em: <www.abih-sc.com.br>. Acesso em: 12 de abr. de 2001.
- BANCO REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO DO EXTREMO SUL – BRDE. **Nota técnica sobre setor de hotelaria na região sul**. Jun/2000.
- BOISVERT, Hugues, **Contabilidade por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) PPGE/UFSC.
- _____. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre. Bookman, 2002.
- BRASIL. **Custos operacionais dos meios de hospedagem**. EMBRATUR – Instituto Brasileiro de Turismo 1998.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CÂNDIDO, Índio. **Sistema mecanizado para hotel**. Caxias do Sul; Educs, 1982.
- CARASTAM, Jacira Tudora. **Integração do método ABC à técnica BPA**. Revista de Contabilidade do CRC – SP. n° 4, pag. 24-33, mar/98.
- CASTELLI, Geraldo. **Excelência em hotelaria: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.
- _____. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul: Educs, 1992.
- _____. **O hotel como empresa**. 2 ed. ver. e ampl. Porto Alegre: Sulina, 1982.
- _____. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul: Educs, 2001.
- CATELLI, Armando; GERREIRO, Reinaldo. **Uma análise crítica do sistema “ABC” – Activity Based Costing**. Revista Brasileira de Contabilidade – n. 91, p. 17-23, jan./fev. 1995.

- CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Makron Books. 1996. 209 p.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: Teoria, processo e prática**. 3ª ed. São Paulo: Makron Books, 2000.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades – ABM - Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- _____. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- CRACKNELL, Kaufman; Nobis. **Catering: manual prático e profissional da indústria hoteleira**. Vol 1. Edições. Cetop. Potugal, s.d.
- DUARTE, Vladimir Vieira. **Administração de sistemas hoteleiros**. São Paulo: SENAC, 1996.
- EMBRATUR – Empresa Brasileira de Turismo. Disponível em <www.embratur.org.br>. Acesso em: 12 de out. de 2001.
- _____ – Empresa Brasileira de Turismo. Disponível em <www.embratur.org.br>. Acesso em: 07 de out. de 2002.
- FERNANDES, Maria Sueli Arnoud. **Custeio baseado em atividades aplicado a categoria de apartamentos em hotelaria**. 2001. 221 f.. Dissertação (Mestrado em contabilidade), FEA/USP. São Paulo.
- FITZSIMMONS James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração dos serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação**. Trad. Francisco José Soares Hörbe *et all*. 2ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. 1999. 146 f.. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – UFSC, Florianópolis.
- GHINATO, Paulo. **Sistema Toyota de produção: mais do que simplesmente just-in-time**. Caxias do Sul: EducS, 1996.
- GIANESI, Irineu G.N.; CORREA, Inrique Luiz. **Administração estratégica de serviços: operação para satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando processos empresariais**. Trad. Luiz Liske. São Paulo: Makron Books, 1993.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custo**. Trad. José Luiz Paravato. 9ª ed. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

KAPLAN, Robert. **Dos custos à performance**. HSM *Management* 13 mar./abr 1999.

KAPLAN, R. S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

_____. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard Business Review**. September-October 1988. Pag. 96-103.

KHOURY, Carlos Yorghi; ALCELEVICS, Jacob. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 40, Jan./Mar.2000. p. 56-62

KHOURY, Carlos Yorghi. **ABC – Sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil**. São Paulo. EAESP/FGV, 1997. Tese (Doutorado em Administração Contábil e Financeira). FGV/EAESP.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LEITE, Maria Silene Alexandre. **Proposta de um modelo de custos gerenciais para o setor hoteleiro**. João Pessoa: 1996. 197 f.. Dissertação - (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MECIMORE, Charles D.; BELL Alice T. *Are we ready for fourth – generation ABC? It's a far cry from the old, traditional cost accounting systems*. **Management Accounting**. January 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**; São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos abc através da avaliação de direcionadores de custos**. São Paulo, 1997. Tese (Doutorado em Administração Contábil e Financeira). FGV / EAESP.

PEREIRA FILHO, Antônio Dias; AMARAL, Hudson Fernandes. A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial – Um enfoque no sistema de custeio ABC. **Contabilidade Vista & Revista Belo Horizonte**, v. 9, n. 2, p. 3-14, jun. 1998.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez *et al*. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PLAYER, Steve *et al*. **ABM : Lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

- RICHARDSON, Roberto J. *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- RODRIGUES, Francisco F. de A.; LEAL, Maria Leonor de M.S.; HARGREAVES, Lourdes. **Qualidade em prestação de serviços.** SENAC.D.N. Ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Ed. Senac, 1996.
- SANTA CATARINA. Disponível em: <www.sc.gov.br>. Acesso em: 04 de ago. de 2001.
- SERSON, Fernando. **Hotelaria: a busca da excelência.** São Paulo: Marcos Cobra, 1999.
- SEVERIANO FILHO, Cosmo; COLQUE César Augusto Silva. **Quantificação dos níveis de perdas internas de uma organização hoteleira utilizando o ABC.** IV Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custo, Belo Horizonte. 1997. pag. 320-333.
- SEVERIANO FILHO, Cosmo; ESTRELA, George Queiroga. **Identificação e mensuração das perdas internas no processo produtivo de uma indústria de curtume utilizando o método ABC.** In: VI Congresso Brasileiro de Custos. Anais... . São Paulo, 1999.
- SHANK, John. Gestão de custos na nova economia. **HSM Management.** n.19. Mar-Abr/2000
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos.** trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches da. **O uso do abc no gerenciamento de custos: pesquisa-ção em uma agência bancária.** 2000, 168 f.. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. UFSC, Florianópolis.
- TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1992.
- TUCH, David Lord. Controle de custos. **Hotelnews,** 1997. Pag. 34-36.
- VILELA, Ednaldo de Souza. **Modelo de avaliação e medição do desempenho das atividades dos hotéis: um estudo de caso.** 2000. 98 f.. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. UFSC, Florianópolis.
- ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria.** Caxias do Sul: EducS, 1993.

APÊNDICES

APÊNDICE 01 – PLANO DE CONTAS**PLANO DE CONTAS****EMPRESA:** _____**PERÍODO: JULHO/01****RECEITA****VENDAS DE SERVIÇOS**

Diárias

Telefone

Lavanderia

VENDAS DE MERCADORIAS

Vendas de Mercadorias - Restaurante

Vendas de Mercadorias - Sauna

Vendas de Mercadorias - Bar

DEDUÇÕES**DEDUÇÕES DE VENDA**

Vendas Canceladas

Descontos concedidos

DEDUÇÕES DE SERVIÇOS E MERCADORIAS

Vendas Canceladas

Descontos concedidos

VENDA DE SERVIÇOS

Iss

VENDAS DE MERCADORIAS

Icms

Simples

CUSTO DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS**CUSTO DAS VENDAS****CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS**

Custo das Mercadorias - Restaurante

Custo das Mercadorias - Sauna

Custo das Mercadorias - Bar

CUSTO DOS SERVIÇOS

Café da Manhã

Lavanderia

DESPESAS

DESPESAS COM VENDAS**DESPESAS VARIÁVEIS**

Comissões e Incentivos

Ordenados

INSS

FGTS

Férias

13º Salário

DESPESAS FIXAS**DESPESAS ADMINISTRATIVAS**

Ordenados

INSS

FGTS

13º Salário

Férias Provisionadas

Vale Transporte

Material de Expediente

Água/Luz/Gás/Telefone

Material de Limpeza

Impostos Taxas e Contribuições

Despesa com Alim. Funcionário

Conservação e Manutenção dos Bens

Seguros Diversos

Despesas Bancárias

Jornais e Revistas

Uniformes e Roupas Especiais

Outras Despesas Eventuais

Gastos Diversos com Funcionários

Comissões

OUTRAS RENDAS E DEDUÇÕES**OUTRAS RENDAS****RECEITAS FINANCEIRAS**

Juros Recebidos

OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS**VENDAS DO IMOBILIZADO**

Resultado Vendas do Imobilizado

LUCRO DO EXERCÍCIO

APÊNDICE 02 – DICIONÁRIO DE ATIVIDADES DO PESSOAL DO HOTEL

FUNÇÃO	TAREFAS	DESCRIÇÃO
Diretor/Proprietário	Poder de Decisão	É abordado para as tomadas de decisões mais relevantes, que venha a alterar o funcionamento do hotel.
Contabilidade	Contabilizar	Executa e contabilidade e procedimentos associados.
Gerência Geral	1. Supervisionar todas as áreas do hotel	Comandar as atividades para perfeito desempenho da empresa.
Administrativo	Supervisionar e executa atividades financeiras	Elaborar relatórios financeiros, organizar o contas a pagar e a receber.
	Supervisionar recepção	Auxiliar a recepção quando ocorre mais movimentação.
	Supervisionar Reservas e Vendas	Assessorar o setor quando ocorre irregularidades.
	Executar Contratação e Demissão	Processo seletivo de admissão e demissão de pessoal
	Supervisionar as áreas de dos níveis abaixo	Verificar o funcionamento do andamento das atividades de seus subordinados.
	Executar Compras/controla o almoxarifado	Ida ao supermercado, feira e demais. Confere entrega de fornecedores.
Recepção	Atender cliente no balcão	Recepcionar o hospede, sendo o primeiro contato, solicitar dados pessoais e informações em geral.
	Atender telefone	Atendimento de ligações
	Orientar o cliente	Encaminhamento do hóspede até o quarto, chaves, nº de apto, etc.
	<i>Check in</i>	Dar entrada do hóspede
	<i>Check out</i>	Dar saída do hospede (verificação de comandas do frigobar)
	Chamar para o serviço de despertar	Ligação ao quarto do hóspede a fim de lhe acordar no horário combinado, manualmente.
Reserva/Vendas	Atender Cliente	Atendimento de ligações, verificação de e-mail, organização e confirmação ou não de reserva
	Agenciar	Verificar junto as agências sobre possíveis reservas
	Organizar eventos	Reservar auditório e atentar para os itens solicitados pelos clientes
Serviços Gerais	Manter limpeza externa (jardim)	Limpeza piscina (colocação de cloro, aspirador de água, tirar as folhas e limpar os filtros), varrer área comum externa, serviços de jardinagem (poda e regação), retirada de lixo, lavagem sauna

FUNÇÃO	TAREFAS	DESCRIÇÃO
	Manter da área comum do hotel	Limpeza do <i>rall</i> de entrada (tirar pó, limpar o chão organizar os objetos)
	Manter sauna	Limpeza da sauna
	Manter salão de festas	Limpeza e arrumação do salão de festas
	Manter auditório	Limpeza e arrumação do auditório
	Manter área adm.	Limpeza da área administrativa
	Manter banheiro(hotel/colaboradores)	Limpeza dos banheiros comuns p/ hóspedes e banheiros dos funcionários
Garçom	Montar o salão	Organização das mesas, colocação das toalhas
	Montar o café	Arrumar sobre a mesa os comes e bebes para café da manhã
	Servir os quarto	Levar ao hóspede o lanche ou janta ou almoço solicitado
	Atender o cliente (24 horas/dia) café da manhã <i>coffe breack</i> (reuniões/manhã) serviços de garçom (quando almoço) <i>coffe break</i> (reuniões/a tarde) serviço de lanche/janta	O garçom fica a disposição do hóspede para atender as necessidade que forem abordadas
	Manter o salão	Polimento dos talheres e limpeza das gavetas com pano, mesas, cadeiras, etc.
Camareira	Pegar material no almoxarifado	Pegar material para limpeza no almoxarifado
	Repor roupa de cama e banho	Passar na lavanderia para pegar toalhas e lençóis para substituição dos sujos
	Manter s leitos (No período em estudo, julho de 2001, a lotação, a ocupação foi regular)	Limpar os quantos (a limpeza irá depender da quantidade de hóspede no hotel: quando regular é feita uma limpeza rápida, caso contrário a cada dia é feita uma limpeza geral (limpar vidro, levantar colchão, aspirar pó, limpar todo do banheiro) em um dos quartos.
	Repor o frigobar	Verificar no frigobar o consumo do hóspede e levar a comanda à recepção
	Manter as áreas comuns da hospedagem	Limpeza do corredor e das escadas
	Conferir a devolução do material	Ida ao almoxarifado para devolução e conferência do que não foi utilizado.
Copeira/Cozinheira	Manter a copa	Limpeza dos armários, geladeira, fogão, cafeteira, vidraça, piso.

FUNÇÃO	TAREFAS	DESCRIÇÃO
	Preparar do café da manhã e do <i>coffe break</i> dos eventos	Fazer o café, e arrumar os aperitivos para o <i>coffe break</i> dos eventos
	Preparar lanche	Preparar lanche em caso de algum hóspede solicitar.
	Fazer bolos, doces e guloseimas	Elaboração dos bolos para o café da manhã e serviço de <i>coffe breck</i>
	Fazer almoço	Elaboração de refeições
	Lavar louça	Limpeza das louças (copos, talheres, pratos, panelas, etc.
Lavanderia	Buscar roupa suja (sauna)	Ida à sauna retirar as toalhas e ropões sujos do dia anterior
	Recolher roupa de cama suja (corredores)	Passar nos corredores do hotel para recolher das roupas de cama suja que as camareiras deixaram no corredor
	Lavar, passar e dobrar roupa de cama	Lavar e passar com maquinário as roupas recolhidas e dobrá-las
	Lavar e dobrar toalhas (sauna e hospedagem)	Lavar com maquinário as roupas recolhidas na hospedagem e sauna e dobrá-las
	Lavar e dobrar os roupões (sauna)	Lavar com maquinário as roupas recolhidas na sauna e dobrá-las
	Organizar pares de sandálias (sauna)	Juntar os pares de sandálias em pares de mesmo tamanho e cor
	Ensacar roupões, toalhas e sandálias para a hospedagem e sauna.	Ensacar com fechamento automatizado os sacos contendo roupões, sandálias e toalhas
	Lavar e/ou passar roupas de clientes	Quando solicitado por hóspede a limpeza (lavar e/ou passar) de alguma peça de roupa.
	Encaminhar roupa limpa para sauna	Levar a roupa limpa até a sauna
	Manter a lavanderia	Limpeza das vidraças, do maquinário, dos armários e do chão da lavanderia
	Fazer cama	Arrumar cama extra no quarto quando solicitado pelo hóspede
Sauna	Montar a preparação inicial	Colocação da grade no chão de entrada, arrumar os perfumes e hidratantes, arrumar a pia com limão, água, etc.
	Organizar os armários	Colocar os roupões, toalhas e sandálias ensacoladas no armário
	Colocar essência na sauna	Colocar essência em todos os lugares da sauna
	Atender cliente	Atendimento a solicitações de clientes para serviços de lanches, bebidas, dentre outras.

APÊNDICE 03 – RASTREAMENTO DO RECURSO: MATERIAL DE EXPEDIENTE

DESCRIÇÃO DO MATERIAL DE EXPEDIENTE		TOTAL DOS RECURSOS	ESPECIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES									
			Atender (fone/fax)	Reservar (organ. e Confirm.)	Check-in Instruções (balcão)	Encaminhar bagagem	Atender serviço de despertar	Servir café da manhã	Limpar Apartamento	Repor Frigobar	Verificar Frigobar	Check-out/Pagamento
RECURSOS	Caneta	14,00	5,00	9,00								
	Bloco de reserva	30,00		30,00								
	Eubina Fax	11,70	11,70									
	Controle Geladeira (comanda)	99,15							45,00	54,15		
	Clips, Durex e Grampo	6,30		6,30								
	Papel	76,50	30,60	45,90								
TOTAL		237,65	47,30	91,20	-	-	-	-	-	45,00	54,15	-

APÊNDICE 04 – PROPORÇÃO DO TEMPO/MÊS GASTO NAS ATIVIDADES

ÁREA		Total de Hora/Mês Disponível	ESPECIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES										Total de Hora/Mês Ocupadas
ESPECIFICAÇÕES	QT Funcionários		Atender (fone/fax)	Reservar (organ. e Confirm.)	Check-in/Instruções (balcão)	Encaminhar bagagem	Atender serviço de despertar	Servir café da manhã	Limpar Apartamento	Repor Frigobar	Verificar Frigobar	Check-out/Pagamento	
HOSPEDAGEM													
Recepção	6	1152			44,32%	6,82%	1,70%					37,50%	90,34%
Reserva	1	192	12,50%	77,08%									89,58%
Garçom	8	1536						34,09%					34,09%
Camareira	5	960							72,73%	13,64%	13,64%		100,00%
Copereira/Cozinheira	3	576						44,70%					44,70%
Lavanderia	2	384							54,55%				54,55%
Sauna	2	384											-
TOTAL MO	27	5184	12,50%	77,08%	44,32%	6,82%	1,70%	78,79%	127,27%	13,64%	13,64%	37,50%	-