

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**INDICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA UM HOTEL  
FAMILIAR ATRAVÉS DA ANÁLISE DE SEUS GASTOS**

**VINÍCIUS TEIXEIRA DE SOUZA**

**Florianópolis  
2006**

**Vinícius Teixeira de Souza**

**INDICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA UM HOTEL  
FAMILIAR ATRAVÉS DA ANÁLISE DE SEUS GASTOS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis sob orientação do Professor Dr. Pedro José von Mecheln

**Florianópolis  
2006**

**Vinícius Teixeira de Souza**

**Indicação de um Método de Custeio para um Hotel  
Familiar através da Análise de seus Gatos**

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo nota (média) de ....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

---

Prof<sup>a</sup>. Elisete Dahmer Pfitscher – Dr<sup>a</sup>.  
Coordenadora de Monografia

Banca examinadora:

---

Prof. Pedro José von Meheln – Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof<sup>a</sup>. Elisete Dahmer Pfitscher – Dr<sup>a</sup>.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof<sup>a</sup>. Eleonora Milano Falcão Vieira  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

**Florianópolis, 2006**

*Dedico este trabalho às pessoas que eu mais amo, meus pais, Avani e Maria Helena, e minha irmã Rejane.*

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre presente, me abençoando e iluminando meu caminho.

Aos meus pais, pelo amor e educação que me deram, que foram essenciais para minha formação, e também pelo orgulho demonstrado a cada etapa vencida da minha vida.

À minha irmã, pelo auxílio no desenvolvimento deste trabalho, pelo seu apoio e carinho.

Ao professor Pedro José von Mecheln, pela orientação, dedicação e incentivo no desenvolvimento deste trabalho.

A todos os professores que contribuíram para minha formação acadêmica ao longo do curso de Ciências Contábeis.

Aos meus amigos da Universidade, pelos momentos de alegria e companheirismo e, em especial, ao André e ao Eduardo pela nossa amizade que se estendeu, além do ambiente acadêmico.

À minha amiga Jaqueline, funcionária da empresa em estudo, pela atenção e contribuição na realização deste trabalho.

A todos os meus familiares, em especial ao tio Roberto e à tia Zezé que me deixaram estagiar em seu escritório, e que sempre me incentivaram e torceram por mim.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este trabalho fosse concretizado.

## RESUMO

SOUZA, Vinícius Teixeira de. **Indicação de um método de custeio para um hotel familiar através da análise de seus gastos**. 2006. 54 f. Monografia de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina

Na economia mundial, o setor de serviços vem ocupando lugar de destaque por gerar divisas e empregos. No Brasil o setor é responsável pela geração de aproximadamente 6 milhões de empregos, sendo 1,4 milhões no ramo de hotelaria e restaurante. Em Santa Catarina, e principalmente Florianópolis, vêm se instalando grandes redes hoteleiras internacionais, e as empresas locais necessitam competir de igual para igual com essas redes. Para isso, faz-se necessário buscar sistemas de gestão eficientes para gerar melhores desempenhos e resultados, ocasionando a diminuição nos custos e melhoria da prestação de serviços afim de satisfazer as necessidades dos clientes. Nesse sentido, a contabilidade de custos auxilia a análise dos gastos, gerando informações para os gestores a fim de tomarem decisões. O presente trabalho, tem como objetivo indicar um método de custeio a um Hotel familiar. Foram retratados na fundamentação teórica os métodos de custeio: por absorção, variável, ABC e RKW. Os dados da empresa foram coletados através de um roteiro de pesquisa. O resultado deste trabalho deu-se através da análise e classificação dos gastos do Hotel, com o auxílio da fundamentação teórica. Pode-se perceber que o método de custeio mais adequado para este hotel foi o método de custeio variável, pois os outros possuem como maior problema o rateio dos custos indiretos fixos, devido à subjetividade com que os rateios desses custos são atribuídos aos produtos e serviços. Já no custeio variável os custos indiretos não sofrem rateios arbitrários e, além disso, este método oferece resultados a curto prazo e auxilia na tomada de decisão.

Palavras Chaves: Contabilidade de custos, Hotel, Métodos de custeio.

## ABSTRACT

SOUZA, Vinícius Teixeira. **Indication of a expenditure method for a familiar hotel through the analysis of its costs.** 2006. 54 p. Accounting Course. Universidade Federal de Santa Catarina.

In the world economy, the services' sector has been occupying place of prominence for generating verge and jobs. In Brazil the sector is responsible for the generation of approximately 6 million jobs, that 1,4 million in the branch of would hotel and restaurant. In Santa Catarina, and mainly Florianópolis, comes if installing great international hotel nets, and the local companies need to compete of equal for equal with these nets. For this, it becomes necessary to search management systems efficient to generate better performances and results, being caused the reduction in the costs and improvement of the similar rendering of services to satisfy the necessities of the customers. In this direction, the accounting of costs assists the analysis of the expenses, producing information for the managers in order to take decisions. The present research, has as objective to indicate a method of expenditure to a familiar Hotel. The expenditure methods had been portraied in the theoretical background: for absorption, 0 variable, ABC and RKW. The data of the company had been collected through a research script. The result of this research gave through the analysis and classification of the expenses of the Hotel, with the aid of the theoretical background. It can be perceived that the method of adjusted expenditure that would be appropriate for this hotel is the method of changeable expenditure, therefore the others have bigger problems with the apportionment of the fixed indirect costs, due to subjectivity with that the apportionment of these costs are attributed to the products and services. By this way, the variable costs and the indirect costs do not suffer an arbitrary apportionment and, moreover, this method offers results in a short period and assists in the decision taking.

Key words: Accounting of costs, Hotel, Methods of expenditure.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Hotel visto como um sistema .....	23
Figura 2: Custeio por absorção em empresas prestadoras de serviços.....	28
Figura 3: Custeio variável para um hotel.....	31
Figura 4: ABC aplicado a um hotel.....	34
Figura 5: Estrutura Organizacional do Hotel Alfa Ltda .....	39

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação dos gastos do Hotel em custos e despesas variáveis e diretos ou fixos e indiretos, e investimentos.....	41
Quadro 2: Classificação dos gastos do Bistrô em custos e despesas variáveis e diretos ou fixos e indiretos, e investimentos.....	45

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABIH	Associação Brasileira da Indústria de Hotéis
CIF	Custos Indiretos de Fabricação
CIP	Conselho Interministerial de Preços
EMBRATUR	Empresa Brasileira de Turismo
FGTS	Fundo de Garantia sobre Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ISQN	Imposto de Serviço sobre Qualquer Natureza
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (Centro de Custos)
UH	Unidade Hoteleira
UGB	Unidade Gerencial Básica

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>6</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>8</b>
<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>9</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....</b>	<b>10</b>
<b>1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....</b>	<b>13</b>
1.1 Tema e problema.....	14
1.2 Objetivos.....	15
1.2.1 Objetivo geral.....	15
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia.....	16
1.5 Limitações da pesquisa.....	18
1.6 Organização da pesquisa.....	18
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>20</b>
2.1 Turismo em Santa Catarina.....	20
2.2 Classificação e Caracterização dos Hotéis.....	21
2.3 Gestão Hoteleira.....	22
2.4 Contabilidade de Custos.....	25
2.4.1 Conceitos básicos.....	26
2.4.2 Classificação dos Custos.....	27
2.4.3 Métodos de Custeio.....	27
2.4.3.1 Custeio por absorção.....	28
Custeio por absorção.....	28
2.4.3.2 Custeio variável.....	29
2.4.3.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	32
2.4.3.4 RKW ( <i>Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit</i> ).....	35
2.5 Custos e a contabilidade gerencial.....	35
2.6 Contabilidade de custos na hotelaria.....	36
<b>3 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DOS GASTOS DO HOTEL E INDICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS.....</b>	<b>38</b>

3.1 Apresentação da empresa.....	38
3.2 Apropriação dos Custos e Despesas na empresa.....	40
3.3 Indicação do Método de Custeio para o Hotel Alfa.....	47
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>53</b>

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Todas as empresas existentes no mundo possuem uma função social, vendendo produtos, oferecendo serviços, entre outras, satisfazendo assim a necessidade dos homens.

Na economia mundial, o setor de serviços vem ocupando lugar de destaque por gerar divisas e empregos, tendo participação de mais de 50% no PIB dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Nos países desenvolvidos, o setor de serviços corresponde cerca de 70% da população ativa que trabalha (LUNKES, 2004, p. 17).

No Brasil, o setor é responsável pela geração de aproximadamente 6 milhões de empregos, sendo 1,4 milhões no ramo de hotelaria e restaurante. O país tem despertado para a importância desse segmento, tanto para geração de empregos, como entrada de recursos (LUNKES, 2004, p. 17).

Atualmente, a grande preocupação no mercado hoteleiro brasileiro é a competitividade. Esta disputa deve-se de certa forma as grandes redes de hotéis internacionais que vêm se instalando no país, e tem sido motivo de apreensão por parte dos hoteleiros. Assim, a procura pelas melhores práticas e a busca por sistemas de gestão eficientes são necessárias para gerar melhores desempenhos. Isso pode levar a uma diminuição nos custos e a melhoria na prestação de serviços, satisfazendo às necessidades e preferências dos seus clientes.

Diminuindo-se os custos e, ao mesmo tempo, aumentando-se a qualidade, obtém-se uma maior produtividade e, em conseqüência, uma competitividade maior da empresa ao oferecer produtos e serviços por preços mais atraentes. Com isso a empresa ampliará seu mercado e se manterá viva nele (CASTELLI 1994).

A hotelaria segue características do fenômeno turístico, sobre o qual repousa grande parte de sua clientela. A principal delas é a sazonalidade que não permite que o empreendimento consiga uma demanda uniforme ao longo de toda a semana, mês e ano. No entanto, uma estrutura de custos envolvida deve ser tida como permanente.

## 1.1 Tema e problema

A contabilidade tem como objeto o patrimônio, por isso deve auxiliar nas transformações relacionadas ao gerenciamento das organizações, preparando-as para competitividade, possibilitando a redução de custos e a maximização dos lucros.

O que pode auxiliar nesses resultados é a utilização de um método de custeio mais adequado às finalidades e particularidades de cada organização. Por isso, é de suma importância uma estrutura de custos para um controle adequado, a fim de se orientar e auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões.

Segundo Castelli (2001, p. 558):

O sistema de custos pode se transformar num excelente instrumento gerencial na medida em que ele:

- a) auxilia no controle através do fornecimento de dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e num estágio imediatamente seguinte, auxilia a acompanhar o efetivamente ocorrido para comparação com os valores anteriormente definidos;
- b) auxilia na tomada de decisões, alimentando informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preço de venda, opção de compra ou fabricação, etc.

Para que haja um aperfeiçoamento nas atividades desenvolvidas, os hotéis necessitam de um sistema de custeio adequado, para melhor identificação dos custos envolvidos na prestação dos serviços, bem como, superar as dificuldades existentes no mercado.

Além disso, é necessário estabelecer um preço justo para um convívio harmonioso entre empresa e clientes, haja vista que, se o hotel estiver cobrando exageradamente pelo preço de um serviço ou produto, o cliente acabará abandonando o estabelecimento, comprometendo a sobrevivência da empresa.

Isso é mais um agravante para que o hotel adote um Sistema de Custos para evitar a cobrança exagerada dos serviços e produtos, permitindo um melhor acompanhamento de todos os gastos.

Desse modo, a problemática desta pesquisa é apresentada nos seguintes termos: Qual o método de custeio mais indicado para ser aplicado em um hotel familiar?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Esta pesquisa tem como objetivo geral indicar um método de custeio mais adequado para ser utilizado em um hotel familiar.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

Com base no objetivo geral elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar e classificar o setor hoteleiro à luz dos fundamentos teóricos;
- Caracterizar os principais métodos de custeio existentes na literatura;
- Relacionar as características dos gastos para prestação de serviços do hotel;
- Identificar o sistema de custeio mais indicado a ser aplicado no hotel.

## **1.3 Justificativa**

A hotelaria do Brasil passa por grandes mudanças nas últimas décadas, os hotéis para melhorar sua competitividade, procuram encontrar formas economicamente viáveis para reduzir seus custos. Segundo Lunkes (2004, p. 112), “a correta gestão dos custos pode ser alavanca para a melhoria da competitividade. A minimização dos custos muitas vezes está no adequado gerenciamento dos detalhes”.

Tem-se observado que muitos hotéis não implantam um sistema de custos, alegando gastos elevados para a sua manutenção. As informações encontram-se nos diversos setores do hotel, embora que dispersas. É só saber coletá-las, ordená-las e analisá-las, através de um procedimento que assegure uma credibilidade.

A implantação e manutenção de um sistema de custos proporcionam maior segurança na apuração dos resultados. Gerenciando os custos, os setores subjetivos do hotel são melhores trabalhados, e o desempenho do empreendimento será aprimorado, melhorando assim, os resultados para a empresa.

Desse modo, o presente estudo procura abordar alguns aspectos da gestão de custos, evidenciando-os como suporte do processo de controle, execução e planejamento das atividades que poderão contribuir para o aumento da lucratividade da empresa.

Com essa perspectiva, a pesquisa contribui teoricamente ao buscar informações pertinentes ao assunto que poderão servir de base para outros estudos.

#### **1.4 Metodologia**

Delimitado o tema e problema, identificado os objetivos, e justificado o motivo de tal estudo, foram definidos os métodos e procedimentos de investigação, para construir o referencial teórico, e só então coletar e analisar os dados.

Um dos processos mais complexos para elaboração de uma pesquisa, é delinear a metodologia utilizada para tal, pois apresenta diversas tipologias de pesquisa. Segundo Kerlinger (1980 *apud* BEUREN *et al.*, 2003, p. 76) “a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é concebido e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise”.

De acordo com Fachin (2002, p.16) a pesquisa:

é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos buscando contribuir com o conhecimento na área. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.

Esta pesquisa é feita através de uma monografia. Para Beuren (2003, p. 40) a monografia é um trabalho acadêmico que nasce de um procedimento de investigação sistemática, que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico.

A monografia decorre de um estudo, que visa atingir os objetivos estabelecidos na pesquisa através dos resultados que foram adquiridos após a análise dos dados colhidos. E para isso é preciso definir um roteiro para auxiliar a elaboração da pesquisa científica.

A presente pesquisa consiste de um estudo descritivo, que sugere um sistema de custos para um hotel. Na concepção de Gil (1999), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados”.

Com o tipo de pesquisa definido, o próximo procedimento é a pesquisa bibliográfica e documental, que consiste na utilização das publicações existentes, permitindo uma melhor compreensão do trabalho a ser desenvolvido. Cervo e Bervian (1983, p.55) definem pesquisa bibliográfica como a pesquisa que “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”.

Para a coleta de dados, será realizado um estudo de caso, que terá por objetivo auxiliar na investigação do tema proposto, que segundo Gil (1991, p.78), “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo; tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Os dados deste estudo foram coletados mediante entrevista não estruturada por permitir que o entrevistado estabeleça relações diversas as questões propostas. Para Lakatos e Marconi (1985, p.174), neste tipo de entrevista pode-se explorar mais amplamente uma questão e o entrevistado tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada.

A coleta dos dados foi realizada em novembro de 2006 e janeiro de 2007, onde foram entrevistadas a filha do proprietário, que é uma das gerentes, e a recepcionista. Elas responderam várias questões do questionário (apêndice A) encontrado nos apêndices deste trabalho.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é do tipo qualitativa. Segundo Beuren (2003, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas”.

Nesse sentido, foi realizada uma análise no conteúdo das entrevistas, onde foram identificadas as características dos gastos para a prestação de serviços do hotel, visando detectar o método de custeio mais adequado para o mesmo.

## **1.5 Limitações da pesquisa**

Esta pesquisa apresenta algumas limitações por tratar-se de um estudo de caso. De acordo com Gil (1991; p.79), “a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos com o estudo de caso constitui séria limitação deste tipo de delineamento”.

Nesse sentido, o método de custeio indicado neste trabalho limita-se quanto a sua generalização em outros hotéis, tendo em vista que cada um possui suas particularidades.

Outra limitação da pesquisa foi o tempo, pois a gerente e a recepcionista do hotel não tinham disponibilidade para responder os questionamentos e sanar dúvidas.

A obtenção dos dados na empresa foi outro fator limitante, haja vista, que o proprietário não tinha interesse em informar valores, assim, o foco da pesquisa teve que ser mudado, pois a intenção inicial era aplicar o método de custeio depois da indicação.

## **1.6 Organização da pesquisa**

Esta pesquisa está estruturada em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução da pesquisa, contendo: o tema, a formulação do problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa do estudo, a metodologia aplicada, suas limitações e a organização da pesquisa.

O segundo capítulo trata da fundamentação teórica. Inicialmente é apresentado a história do turismo em Santa Catarina. Em seguida, foram apresentadas a classificação e caracterização do sistema hoteleiro, logo depois, foi tratada a gestão hoteleira. Este capítulo aborda também a contabilidade de custos, onde foram apresentados os principais métodos de custeio existentes na literatura, a relação entre custos e a contabilidade gerencial, finalizando com a contabilidade de custos na hotelaria.

No terceiro capítulo foram apresentadas a empresa e a caracterização dos gastos para a prestação dos serviços realizados. E diante disso, foram feitas

relações e análises dessas aos métodos de custeio, e por fim sugerindo o mais adequado.

Finalizando o trabalho com as considerações finais e recomendações para futuras pesquisas, bem como as referências e apêndices.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo é apresentada a revisão teórica, responsável pela fundamentação deste trabalho. Inicia-se com uma descrição do turismo em Santa Catarina, em seguida, enfatiza-se a classificação e caracterização do sistema hoteleiro, e a gestão hoteleira. Na seqüência apresenta a contabilidade de custos, os custos e a contabilidade gerencial, e a contabilidade de custos na hotelaria.

### **2.1 Turismo em Santa Catarina**

O Estado de Santa Catarina possui um território cheio de contrastes: as serras se contrapõem ao litoral de belas praias, baías, enseadas e dezenas de ilhas. Possuindo características atrativas para que turistas de outros estados e do mundo venham conhecer o Estado.

Anteriormente aos anos 80, os discursos e planos dos governadores eram de desenvolver o turismo em Santa Catarina. Com as enchentes, ocorridas em 1983, que devastaram o Vale do Itajaí, foi necessário criar alternativas para reconstruir essa região.

Uma dessas alternativas foi a criação de várias festas típicas, que passaram a nortear as políticas de desenvolvimento dessas regiões, com isso a cultura local passou a ser utilizada e implicou na consolidação social.

Essa consolidação trata das diversidades culturais, buscando-se as características de cada região para serem exploradas. No Norte, no Vale do Itajaí e no Sul, destaca-se o turismo baseado nas colonizações alemã e Italiana. Já no litoral, principalmente na Ilha de Santa Catarina, é explorado o turismo de veraneio. Além das praias, Florianópolis é conhecida por sediar vários esportes náuticos e campeonatos de surfe.

Mas esse contexto está mudando, o Estado e principalmente Florianópolis, estão atraindo cada vez mais o turismo de negócios, eventos culturais, artísticos e esportivos, acabando com o problema da sazonalidade.

Assim, os hotéis passaram a se preparar para atender os turistas fora da temporada de verão, cada um com sua estrutura e características, para atender os mais variados públicos.

## **2.2 Classificação e Caracterização dos Hotéis**

Cada hotel possui várias características, estruturas e particularidades, necessitando ser enquadrado numa classificação. A Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH) e a EMBRATUR, são as entidades responsáveis por esse processo de classificação e que é dividida em categorias, sendo representada por símbolos, estrelas. Os empreendimentos podem ser classificados em Simples, Econômico, Turístico, Superior, Luxo, representados por uma, duas, três, quatro e cinco e estrelas respectivamente. Existe ainda uma outra categoria, a Super Luxo.

Os hotéis necessitam seguir uma matriz de classificação que tem por objetivo atender as expectativas dos hóspedes em relação aos meios de hospedagem, além de seguirem itens gerais e específicos.

No primeiro momento da classificação, é preciso seguir os seguintes itens: postura legal, segurança, saúde/higiene, conservação/manutenção e atendimento ao hóspede, quando estes avaliam o meio de hospedagem como um todo. No último, são avaliados os setores diferentes dos meios de hospedagem, devendo enquadrar-se: a portaria/recepção, acessos e circulações, setor habitacional, áreas sociais, comunicações, alimentos e bebidas, lazer, reuniões/escritório virtual, serviços adicionais e ações ambientais (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS).

De acordo com Lunkes (2004, p. 49) “estes aspectos que possibilitarão verificar os níveis de conforto, atendimento oferecido, serviços prestados pelo estabelecimento, instalações, e equipamentos disponíveis”. Enquadrando-se nesses aspectos, os empreendimentos que receberão as classificações.

Para atender as necessidades e o conforto dos hóspedes, bem como manter ou melhorar a qualidade de serviço de um hotel, é necessário que este possua uma estrutura bem definida para um bom gerenciamento.

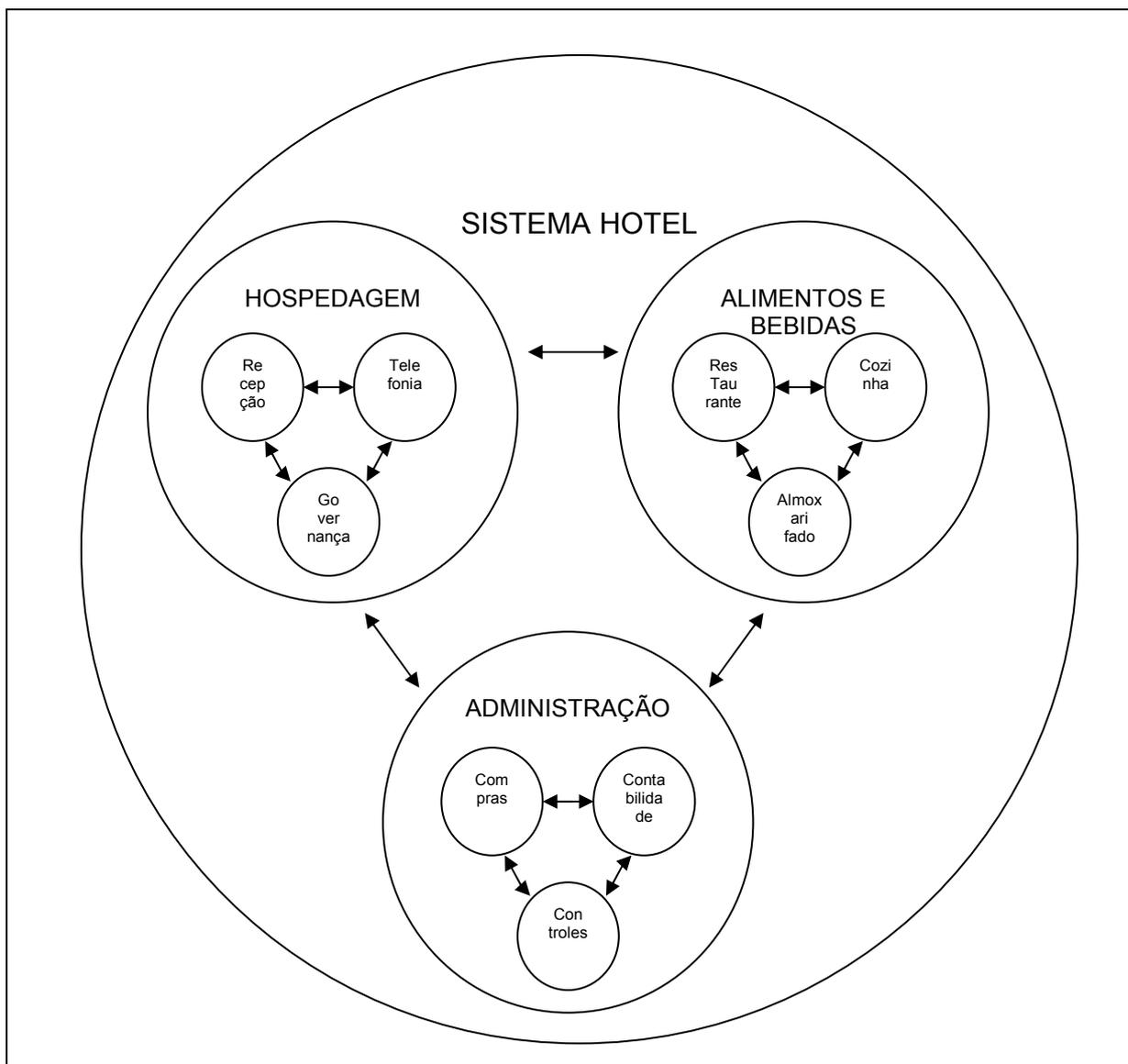
### 2.3 Gestão Hoteleira

A hospedagem é um sistema complexo que apresenta uma grande diversidade de funções e exige bastante conhecimento e habilidade no seu gerenciamento.

Contudo, Davies (2002) afirma que a sistemática de funcionamento de um hotel é muito simples e de fácil entendimento. Mas é imprescindível entender que existem algumas regras mínimas, as quais precisam ser consideradas. Essas regras determinam que em geral, são cinco as áreas principais de um hotel convencional: administração, hospedagem, alimentos e bebidas, *marketing* e manutenção.

Outro fator fundamental diz respeito à forma de administrar, uma vez que para um bom administrador, a recomendação é a integração das suas áreas afins e o bom relacionamento com os segmentos externos. O restante fica por conta da qualidade dos serviços, da presteza e da eficiência no atendimento aos hóspedes. Afinal de contas, o cliente é a razão de ser de qualquer negócio e, em hotelaria, não poderia ser diferente (DAVIES, 2002, p. 19).

Para Castelli (2001), o hotel pode ser visto como um sistema, composto de vários subsistemas ou áreas, tais como: alimentos e bebidas, hospedagem e administração, entre outros. Cada uma dessas áreas, dependendo do tipo e do porte do hotel, pode estar desdobrada em várias outras ainda maiores. Um exemplo é a área de hospedagem, que se compõe de recepção, telefonia e governança, denominadas de Unidades Gerenciais Básicas – UGBs, conforme pode ser observado na Figura 1.



**Figura 1: Hotel visto como um sistema**

Fonte: Adaptado de Castelli (2001)

Num primeiro plano, a área habitacional ou de hospedagem compreende os departamentos que desempenham um papel central, fornecendo os serviços esperados pelos hóspedes durante sua estada:

- **Recepção:** – é a área mais em foco na propriedade e que mantém maior contato com o hóspede. O balcão da recepção é uma das partes centrais das atividades de um meio de hospedagem, pois é neste local que os hóspedes se registram (*check in*), tiram dúvidas e mantém um contato mais freqüente com a estrutura e serviços do local, além de encerrarem suas despesas (*check out*);

- **Telefonia:** neste setor são recebidas as chamadas dos hóspedes (potenciais e efetivos), de fornecedores e outras de interesse do meio de hospedagem. Apesar de em muitos hotéis já existir o serviço de despertador automático nas UH's, a telefonia é a responsável, quando solicitada a fazer este serviço;
- **Reserva:** é responsável por aceitar e fazer reservas para hóspedes potenciais e efetivos. Além disto deve manter atualizada a planilha de status das UH's atualizadas;
- **Governança:** a meta fundamental desse departamento é oferecer apartamentos vagos e arrumados, limpos, além cooperar com a recepção sobre a disponibilidade de cada UH.

Por sua vez, a área de alimentos e bebidas é considerada o segundo maior centro de receitas dos meios de hospedagem. É responsável por uma quantidade de funções importantes, como: comprar matéria-prima, verificar entregas, armazenar, preparar produtos vendáveis, servir, vender, cobrar e contabilizar as notas do caixa. Alguns tipos de serviços da área: *coffee-shop*, *room service*, restaurante, bar, etc (DAVIES, 2002).

Por último, o setor administrativo compreende as áreas de compras, contabilidade e controles, a saber:

- **Manutenção:** responsabiliza-se pela manutenção da propriedade em um alto nível de aparência, assim como pela manutenção de todos os equipamentos, os quais classificam-se em: manutenção regular, emergencial, preventiva e especial.
- **Contabilidade:** – é responsável pelas atividades financeiras e de operação. O volume de negócios ditará o número de pessoas necessárias para operar esse departamento eficientemente;

A contabilidade, através da contabilidade de custos, auxilia na gestão dos custos, para melhorar a otimização dos processos e minimizar os gastos, além de melhorar a competitividade.

## 2.4 Contabilidade de Custos

Até a Revolução Industrial, só existia a chamada Contabilidade Financeira ou Geral, que servia às empresas comerciais. Os contadores para apurarem o resultado e apresentarem o balanço, faziam o levantamento dos estoques físicos, e através de um cálculo basicamente por diferença, apuravam o resultado da empresa. Este era computado pelo o que a empresa possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que existia no final desse período. Dessa diferença, são deduzidas as despesas, apurando-se o resultado.

Com o crescimento das indústrias, o contador passou a obter funções mais complexas para o levantamento do balanço e apuração do resultado, pois não dispunham informações tão fáceis para poder atribuir valores aos estoques. O “valor das Compras” da empresa comercial estava sendo substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Segundo (Martins 2000, p. 20):

O valor do Estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao “valor de Compras” na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção.

As despesas que eram consideradas nas empresas comerciais passam a compor o “valor de compra” nas empresas industriais. Esta forma de avaliação tem sido seguida ao longo dos anos em quase todos os países.

Foi assim que se originou a contabilidade de custos, e com o passar do tempo foram desenvolvidos vários sistemas de custos para auxiliar os processos de produção de bens e serviços, além de ajudar os gestores.

Antes da apresentação dos sistemas faz-se necessário entender os termos utilizados na contabilidade de custos e a classificação desses.

### 2.4.1 Conceitos básicos

As empresas possuem características próprias, apesar disso, todas utilizam termos comuns para suas atividades. Foram apresentados alguns termos que são essenciais para a compreensão da contabilidade de custos.

Os gastos são sacrifícios financeiros com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifícios esses representados por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro), estão classificados em:

- Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Todos os sacrifícios pela aquisição de bens ou serviços (gastos), “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização, são especificamente chamados de investimentos;
- Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas;
- Perda: bem ou serviço consumido de forma anormal ou involuntária. (MARTINS, 2000)

O desembolso é pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço proveniente dessa classificação.

Uma das dificuldades para os administradores é separar os custos e as despesas da empresa. Martins (2000, p.45) explica que para separá-los, basta definir o momento em que o produto está pronto para a venda. Pois até esse momento todos os gastos são custos, e a partir desse são despesas. Ou seja, os gastos para a geração de serviços são custos, e os gastos para a prestação desses serviços e obtenção das receitas, são despesas.

### 2.4.2 Classificação dos Custos

Os custos possuem dois tipos de classificação, uma que trata dos diretos e indiretos e outra dos fixos, variáveis, ou mistos. Martins (2000) define custos diretos e indiretos como:

- **custos diretos:** os que podem ser diretamente apropriados aos produtos, identificados com a produção de bens ou serviços, bastando haver uma medida de consumo, por exemplo, o salário dos funcionários que prestam o serviço.
- **custos indiretos:** os que não podem ser medidos objetivamente e sua alocação tem que ser feita de maneira estimativa ou arbitrária, pois beneficiam toda a produção de um bem ou serviço, por exemplo, o salário dos funcionários da administração da empresa.

Martins (2000) define ainda custos fixos, variáveis e mistos, relativos ao outro tipo de classificação, como:

- **custos fixos:** são os que permanecem iguais independentemente das oscilações da atividade, por exemplo, aluguéis e depreciações.
- **custos variáveis:** são aqueles que variam proporcionalmente ao nível das atividades, por exemplo, as comissões.
- **custos mistos:** são os que possuem as características dos dois acima, podem variar no decorrer do período, mas não ao nível das atividades.

Compreendidos os conceitos básicos de gastos e a classificação dos custos, estes são apresentados e auxiliarão no entendimento dos métodos de custeio.

### 2.4.3 Métodos de Custeio

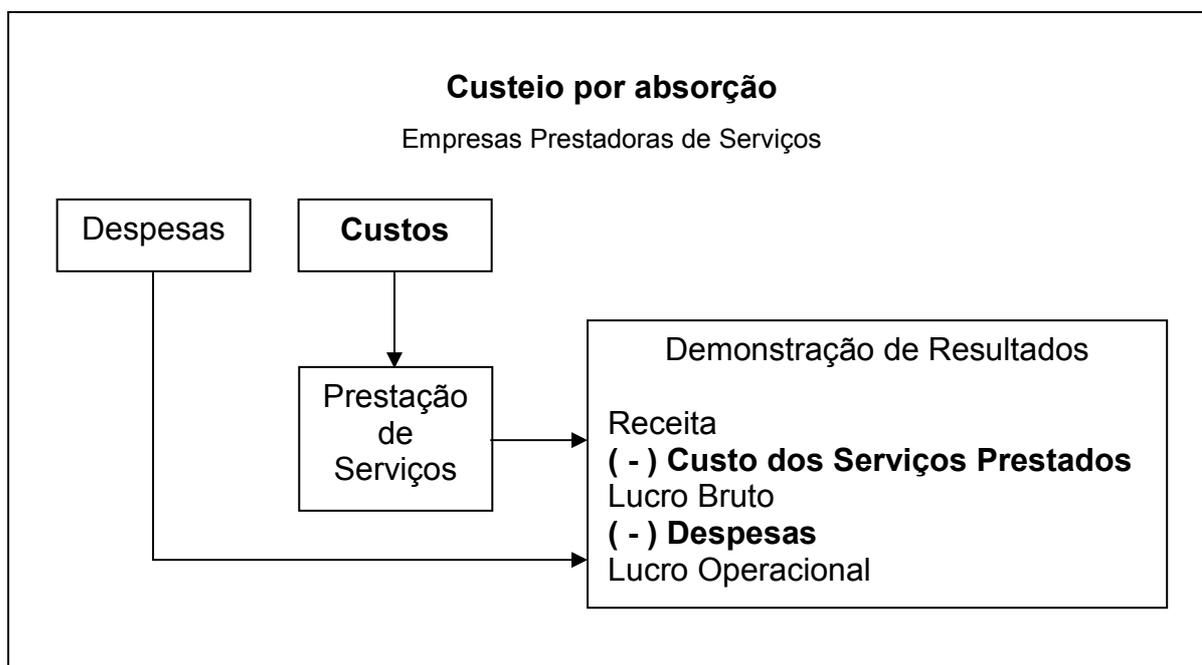
Com os conceitos observados é necessário entender os métodos de custeio, que segundo Alves (1997 *apud* GOMES, 2005, p. 20) visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa, etc.).

Os principais métodos de custeio que serão apresentados são: Custeio variável ou direto, Custeio por absorção, Custeio baseado em atividades (ABC) e RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)

### 2.4.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção ao produto, “é o método usado pelos contadores pelo qual todos os custos de fabricação, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, relevantes ou não, são debitados à produção”. (LEONE e LEONE 2004, p. 95).

Vale ressaltar que nesse método é muito importante a separação entre custos e despesas, pois essas são jogadas diretamente ao resultado, enquanto os custos são referentes aos produtos vendidos. A Figura 2 representa o custeio por absorção em empresas prestadoras de serviços.



**Figura 2: Custeio por absorção em empresas prestadoras de serviços**

Fonte: Martins (2003, p 38).

Esse método é considerado básico para a avaliação de lucros, sendo o único que atende as exigências fiscais e societárias. No entanto, é considerado falho em algumas circunstâncias, pois sua forma implica no rateio dos custos fixos. Além disso, por absorver todos os custos de produção, esse método permite a apuração

do custo de cada produto, no entanto, nem sempre refletindo o resultado mais adequado, devido à distribuição dos custos fixos por critérios às vezes subjetivos.

Nakagawa (1994) aponta algumas distorções na apuração dos custos com relação a esse método:

- Assume-se que os custos variam-se basicamente em razão do volume de produção.
- Os custos indiretos de fabricação (CIF) têm crescido mais do que proporcionalmente em relação aos custos de mão de obra direta, e
- Os rateios são praticados com grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza, prejudicando a acuraria dos números relacionados com os custos finais dos produtos.

Levando em consideração essas falhas e distorções, este sistema dificulta as decisões dos gestores e administradores em relação a assuntos importantes da empresa, como por exemplo, produtos deficitários e formação do preço de vendas.

Uma das vantagens do método de custeio por absorção, conforme Shank e Govindarajam (1997, p. 39), “é que, além de atender a legislação fiscal, também permite a apuração dos custos por centro de custos e, quando os custos são alocados aos departamentos de forma adequada, permite o acompanhamento e a avaliação de desempenho nesta área”.

Para Leone (1997), as principais vantagens estão no fato de que os resultados encontrados pelo custeio por absorção, são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde normalmente as informações deste método de custeio são recomendadas.

O custeio por absorção atende as exigências fiscais e societárias, mas é questionável sua utilização para fins gerenciais, devido aos critérios de rateio dos custos indiretos.

#### **2.4.3.2 Custeio variável**

O custeio variável “é o procedimento empregado pela contabilidade de custos para determinar o custo de uma produção no qual só são debitados à conta de

fabricação os seus custos variáveis, diretos e indiretos”.(LEONE & LEONE 2004, p.96).

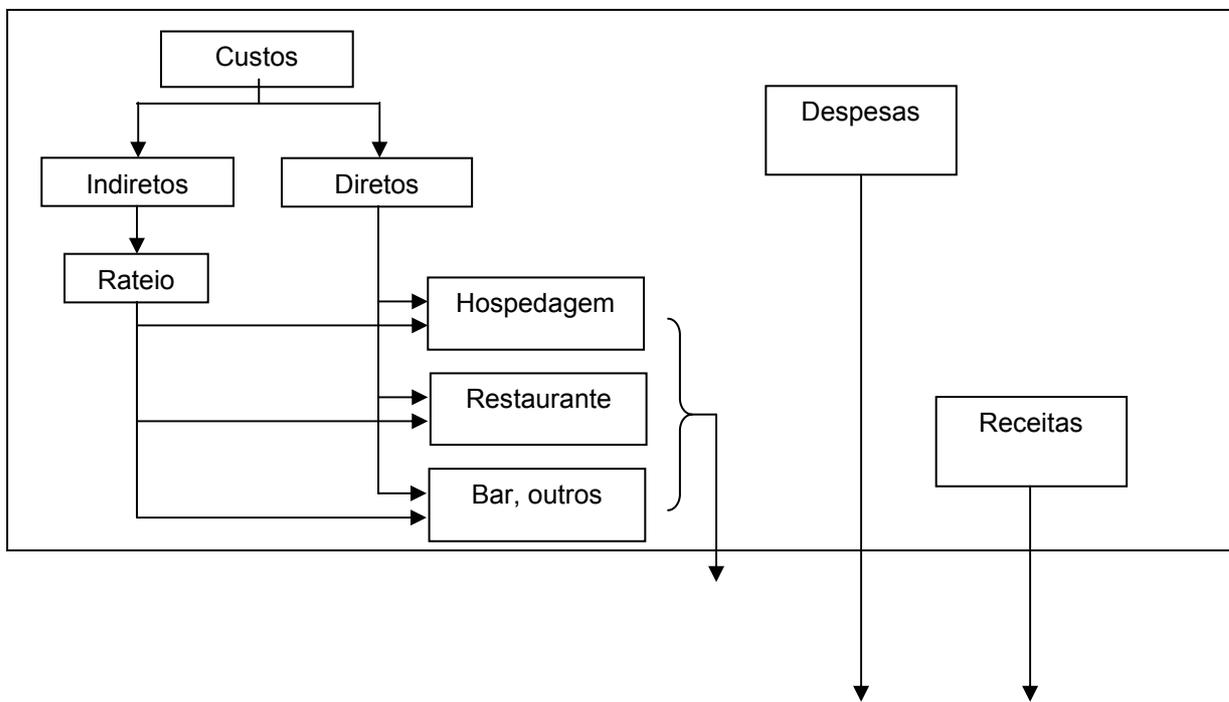
Este, também é chamado de direto ou marginal apesar de não ser aceito pela legislação brasileira, mas é defendido por vários autores para fins decisórios. Este método não é aceito pelo fisco por apropriar aos produtos somente os custos variáveis, sendo todos os custos fixos apropriados como despesas do período, e a legislação vigente exige a apropriação de todos os custos envolvidos na produção dos produtos.

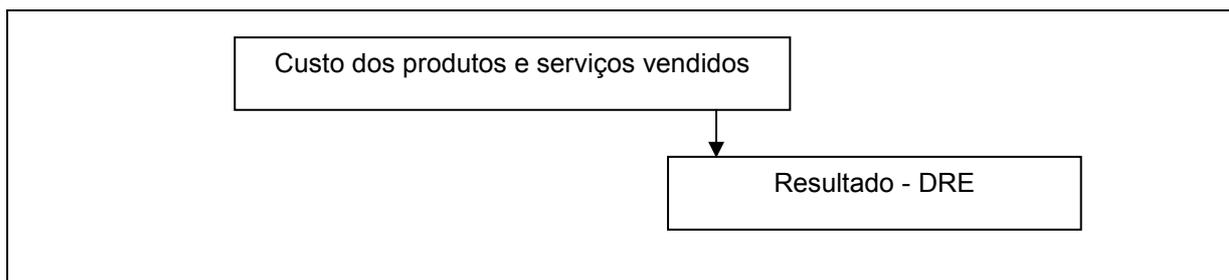
O custeio variável só leva em consideração àqueles custos que possuem ligação direta com a produção. Os custos fixos são jogados imediatamente à conta de resultado (juntamente com as despesas) fundamentando-se no argumento de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa, não integrando a avaliação dos estoques.

Nesse sentido, Santos (1990, p. 39) afirma que:

O método de custeamento marginal pode ser entendido também como custeamento direto ou variável. Custeamento marginal é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos marginais. A sua premissa básica é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos, chamados de diretos ou variáveis, devem ser apropriados. Os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada, denominada de fixos, devem ser tratados como parte de período, indo diretamente para o resultado.

Os custos indiretos são rateados para cada atividade ou produto, e estes formam os custos dos serviços ou produtos vendidos. A Figura 3 representa a estrutura do Custeio Variável para um hotel.





**Figura 3: Custeio variável para um hotel**

Fonte: Lunkes (2004, p.116)

Nota-se que é um método de simples aplicação, sua principal vantagem é que os trabalhos de apuração são mais fáceis e permitem menores despesas na área contábil. Padoveze (2000, p. 48) lista outras vantagens:

- a) os custos dos produtos não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comum, sendo mensuráveis objetivamente;
- b) as mudanças de aumento ou diminuição de inventários, não afetarão o lucro líquido;
- c) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- d) o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- e) o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- f) o custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

No custeio variável não são adotados critérios de rateio para apropriação dos custos fixos, pois são consideradas despesas do período. Além disso, é muito útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisão.

Por não ser aceito pela legislação brasileira, esse método não pode ser utilizado para a elaboração das demonstrações contábeis. Segundo Martins (2003, p.220), “os princípios contábeis hoje aceitos, não admitem o uso de demonstrações de resultados e de balanços avaliados à base do custeio variável, pois fere os princípios, principalmente o regime de competência e a confrontação”. Leone (1997, p. 341) cita algumas desvantagens:

- a) as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;

- b) o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos vs benefícios;
- c) os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

O custeio variável pode ser utilizado somente internamente por ferir os princípios contábeis e não ser aceitos pelo fisco.

#### **2.4.3.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

O Custeio Baseado em Atividades relaciona as atividades aos custos e não aos produtos consumidos para a produção. Nakagawa (1994, p.39) diz que, “os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializa-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

De acordo com Cogan (1999, p.43) é “um método que reconhece o relacionamento casual dos direcionadores de custos para custear as atividades através de mensuração e do desempenho dos processos relativos às atividades e aos objetivos dos custos”. Estes custos são atribuídos as atividades baseadas no uso dos recursos, depois aos objetivos, tais como produtos ou serviços. Segundo Martins (2003, p. 93) o ABC é conhecido como “*Activity-Based Costing*, uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O ABC aplica-se tanto em empresas industriais quanto em prestadores de serviços, é utilizado de forma paralela para fins gerenciais, não influenciando no sistema contábil da empresa.

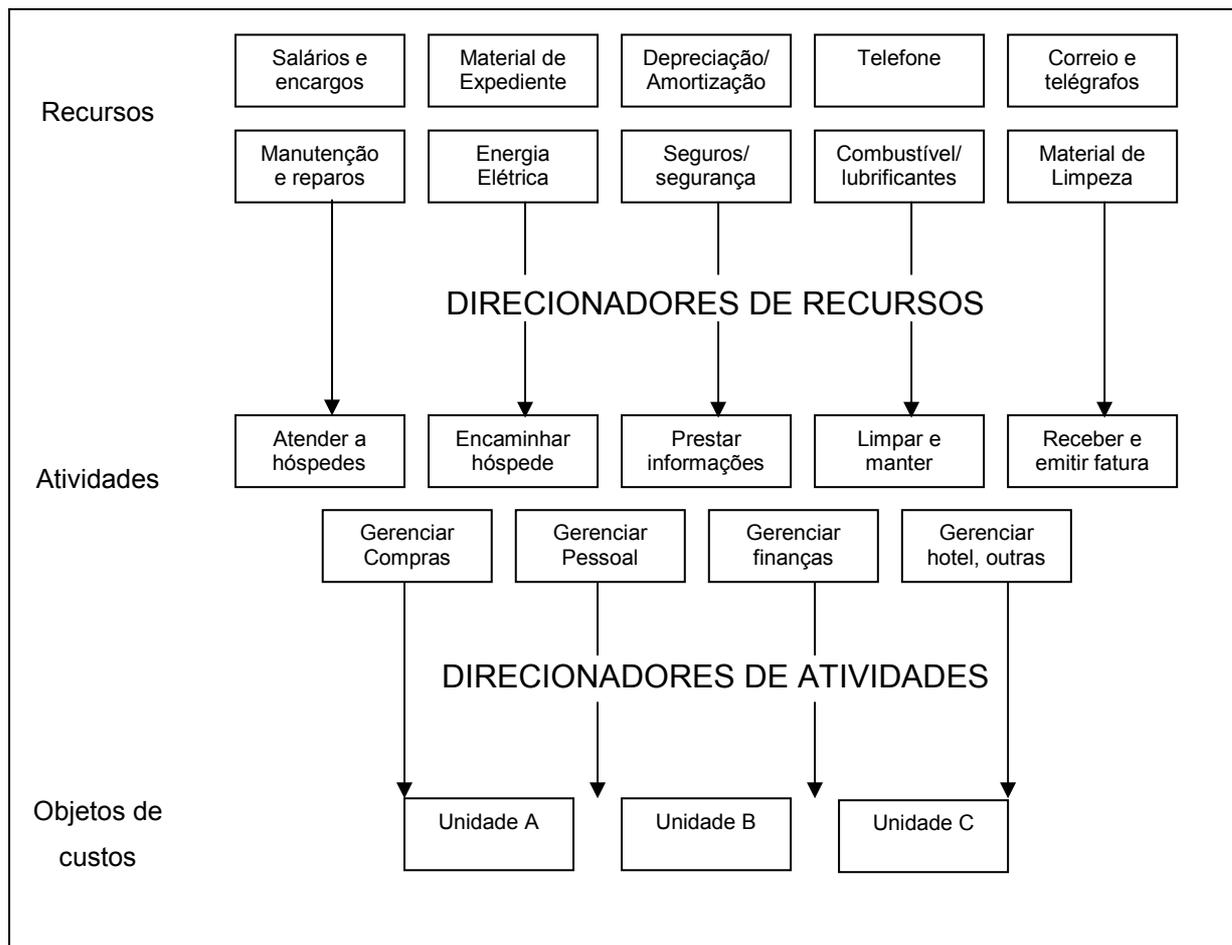
O principal objetivo do ABC, segundo Nakagawa (1994, p. 39) “é rastrear as atividades relevantes da empresa ou de cada departamento e ver os respectivos direcionadores de custos que irão alocar os diversos custos dentro dessas atividades, observando assim a relação entre estas e os produtos”.

O custeio ABC difere do enfoque do custeio tradicional pela forma como os custos são acumulados. O sistema tradicional utiliza um modelo de acumulação em dois estágios. Primeiro os custos são acumulados por função ou departamento, e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição.

Já no ABC, num primeiro momento, os recursos são alocados às atividades e conhecidos como direcionadores de recursos, sendo utilizados somente quando não houver a possibilidade de alocação direta às atividades. Num segundo momento, as atividades são alocadas aos objetos dos custos, são necessários os direcionadores de atividades do segundo estágio.

De acordo com Martins, (1998, p.315) “enquanto os métodos tradicionais assumem o pressuposto que são os produtos que consomem os recursos usados para fabricá-los, o pressuposto no ABC consiste nas atividades como sendo elas que consomem os recursos, e os produtos consomem as atividades”.

A Figura 4 apresenta o modelo de ABC aplicado na hotelaria.



**Figura 4: ABC aplicado a um hotel**

Fonte: Lunkes (2004, p.120)

Este sistema de custeamento tem seu foco nos recursos e nas atividades, como geradores de custos, enquanto os sistemas tradicionais, focalizam os produtos.

A principal desvantagem do ABC é complexidade, o custo de implantação deste sistema é alto, haja vista que é necessário um estudo muito amplo da estrutura da empresa e das atividades desenvolvidas, podendo ser dispendioso e não solucionar por completo a problemática da alocação dos custos indiretos (LUNKES, 2004).

#### **2.4.3.4 RKW (*Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit*)**

Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha, semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços (CIP). Esse sistema de custeio consiste no rateio, não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.

De acordo com Aquino (1999, p.28) “é a técnica de alocação de custos mais usada no Brasil e no mundo pelas empresas”. Esse método consiste em dividir a empresa em centros de custos, aos quais se alocam os custos incorridos em determinado período, por meio de bases de rateio previamente definidas. Essas técnicas de rateio são semelhantes aos demais sistemas, os custos e as despesas dos diversos departamentos da empresa são rateados, recaindo sobre os produtos.

Com o rateio definido, chega-se ao valor de produzir e vender, dando o gasto completo do processo de obtenção de receita. A empresa adicionando o lucro desejado para o período, procede ao rateio dos produtos em função da base de alocação. Mas para ocorrer o processo de fixação de preço, é necessário primeiramente fixar o volume de produção de cada produto, caso contrário não seria possível o cálculo.

Aquino (1999, p.29) afirma ainda que, “existem algumas restrições associadas a este método, uma delas é que na determinação do custo dos produtos, e na identificação das perdas, o método deixa a desejar, pois não trabalha com atividades, tornando-se difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos”. A segunda restrição segundo Aquino (1999, p.29) é que “[...] para que este seja realmente operacional, as seções devem ser poucas”.

Em relação aos outros, esse método possibilita uma melhor distribuição dos custos indiretos para cada produto e um melhor controle.

### **2.5 Custos e a contabilidade gerencial**

A contabilidade de custos além de ajudar no processo de formação de preços, passou a auxiliar os gestores no planejamento e tomada de decisões. Esses fatores foram responsáveis pelo surgimento da Contabilidade Gerencial, que estava

ligada à necessidade de um tipo de Contabilidade que não tivesse como objetivo exclusivo o preparo das demonstrações contábeis.

Conforme cita Anthony (1976, p. 271), “os usuários internos, principalmente o gestor, necessita de mais informações além daquelas obtidas através das demonstrações financeiras”, produzindo informações objetivas, úteis e relevantes para os usuários internos.

A Contabilidade Gerencial é uma ferramenta muito importante para as empresas, quando da necessidade de controle sobre as atividades desempenhadas pelas mesmas. Além disso, é voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Ludícibus (1998, p. 21) cita que “todo tipo de procedimento, técnica, relatório contábil ou informação que seja feito de acordo com as necessidades da administração para tomada de decisão é denominado de Contabilidade Gerencial”. Por não ter que seguir nenhuma norma, os relatórios emanados pela Contabilidade Gerencial são elaborados conforme a necessidade da administração.

Segundo Vicenconti e Neves (2003, p. 8) a “Contabilidade Gerencial tem como um dos objetivos fornecer informações extraídas dos dados contábeis, que ajudem os administradores das empresas no processo de tomada de decisão tais como: a qualidade da informação irá determinar a qualidade da decisão tomada”.

Nesse sentido, um sistema de custos bem desenvolvido auxiliaria no controle das atividades, dando assistência aos gestores no planejamento e na tomada de decisões.

## **2.6 Contabilidade de custos na hotelaria**

Nas últimas décadas, várias redes hoteleiras vêm entrando no país, trazendo ainda eficientes sistemas de gestão, fazendo com que o mercado hoteleiro se torne altamente competitivo. Segundo Lunkes (2004, p. 112), “Os hotéis devem encontrar formas economicamente viáveis para reduzir seus custos por meio de seu gerenciamento”.

Gerenciando bem os custos, pode ser o início para a melhoria da competitividade, haja vista que, sistemas computadorizados, inovação tecnológica, competição global, mudaram o ambiente hoteleiro.

O produto principal dos hotéis é a prestação de serviços, basicamente a hospedagem. Além da hospedagem, outros serviços são oferecidos como alimentação, serviços de lazer, eventos, entre outros. Para que esses serviços não se tornarem dispendiosos, é necessário adotar um sistema de custos.

Segundo Zanella (2002, p.97) .

O sistema de custos se concentra mais detalhadamente na apuração e na análise específica do desempenho e resultados por produtos e serviços, para a tomada de decisões sobre preços, volume de produção e lucro. Isso significa, também, que a contabilidade apura todos os custos e despesas da empresa e o sistema de custos analisa e apropria esses dispêndios nos produtos e serviços discriminadamente, através de critérios técnicos específicos.

Na hotelaria, a mão de obra é mais utilizada, ou seja, é necessário um conjunto maior de funcionários para elaboração e prestação do serviço, onde a matéria prima é pouco utilizada.

De acordo com Castelli (2001, p.559),

Um hotel difere de uma indústria no que tange aos custos, principalmente pelo gasto elevado de mão de obra; gasto muito pequeno com matéria prima; depreciação elevada devido ao tamanho do imóvel e da quantidade de equipamentos; alta incidência de custos fixos; impossibilidade de se estocar produtos como “diárias”, “*couverts*”, o que impede que o hotel trabalhe em regime de produção contínua. Mesmo com tais diferenças, a contabilidade de custos pode ser utilizada pelas empresas hoteleiras.

Para o sucesso competitivo deve-se aprimorar o processo de gestão de custos, identificando as atividades fundamentais que geram os custos e identificando as atividades que agregam ou não, valor ao hotel.

O sistema de custos pode auxiliar no controle dos dispêndios, como também a tomada de decisão em relação à formação de preços, ao volume do serviço a ser oferecido, e ao lucro.

### **3 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DOS GASTOS DO HOTEL E INDICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**

Este capítulo inicia-se com uma breve apresentação do hotel em estudo. Em seguida, faz-se a apropriação dos gastos para a prestação dos serviços realizados, que foram essenciais para a indicação do sistema de custos.

#### **3.1 Apresentação da empresa**

A pedido do proprietário, não será informado o nome do hotel, então para fins deste estudo, o nome utilizado será: Hotel Alfa.

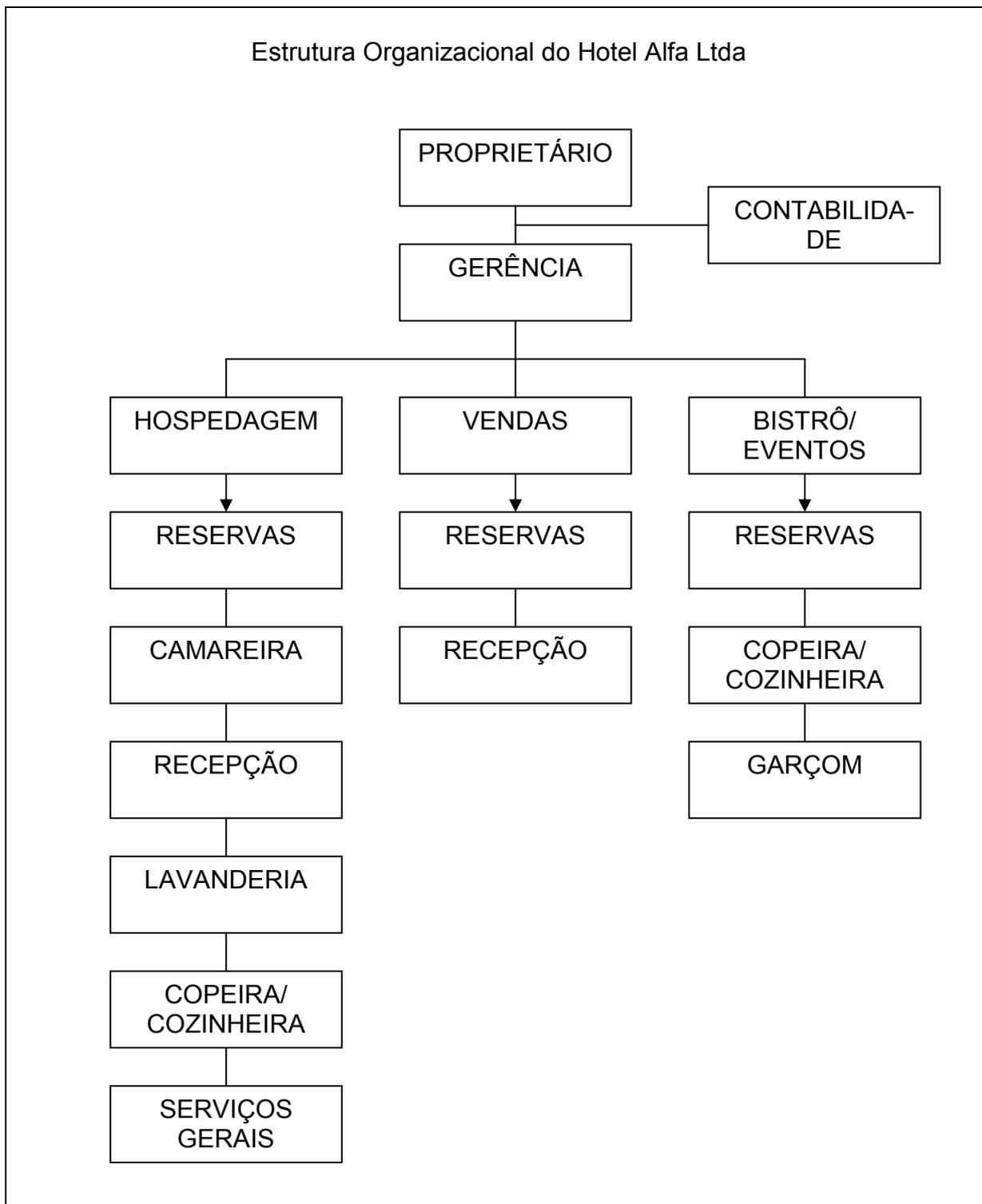
O hotel localiza-se na ilha de Florianópolis, Santa Catarina, e de acordo com a classificação da ABIH, está classificado como 3 estrelas. Trata-se de um hotel familiar, gerenciado pelos filhos do proprietário.

Trabalha com ocupação média mensal de 70%. Atende a turismo de negócios. Seu público alvo é formado por: executivos, profissionais liberais, intelectuais e empresários. Oferecendo também o serviço de Bistrô.

Apresenta a seguinte estrutura física:

- Possui cinco edificações, sendo duas para hospedagem e três para eventos.
- Apartamentos: são trinta apartamentos de luxo com as mesmas características. Todos são bem decorados, e possuem frigobar, telefone com discagem direta, chuveiro com aquecimento a gás e solar, TV e ar condicionado.
- Bistrô: Conta com cozinha regional e internacional, atendendo para jantar das 16hs às 23hs. Possui três edificações, que atendem aos hóspedes e ao público, sendo que uma acolhe 85 pessoas, e as outras duas áreas que atendem respectivamente 150 e 230 pessoas, onde são realizados festas e eventos (casamentos).
- Tem, ainda, 21.000 m<sup>2</sup> de área, onde são oferecidos: bosque com trilha ecológica, lago, gruta, churrasqueira e piscina (natural).

O hotel apresenta a seguinte estrutura organizacional, conforme demonstra a Figura 5:



**Figura 5: Estrutura Organizacional do Hotel Alfa Ltda**

Fonte: Dados da Pesquisa

A seguir, são identificados os custos e despesas do hotel e do bistrô, para poder dar continuidade a pesquisa e apresentar o sistema de custeio mais adequado ao hotel.

### **3.2 Apropriação dos Custos e Despesas na empresa**

Neste tópico são apresentados as apropriações de custos, despesas e investimentos referentes ao hotel e em seguida as do Bistrô.

Para fins desse estudo, os custos e despesas são classificados em variáveis e diretos ou em fixos e indiretos. Essa classificação foi definida, pois alguns gastos assumem características fixas e variáveis, e diretos e indiretos, como por exemplo, a água, onde a parte de esgoto é uma despesa fixa, e o metro cúbico consumido é custo variável.

Todo custo e despesa variáveis têm relação direta a produção de um bem ou serviço, ou seja, quanto maior a produção, maior são seus gastos. Já os gastos que são fixos, não têm relação direta com a produção, pois independente do volume, os gastos irão ocorrer.

a) Classificação dos gastos do Hotel em custos e despesas em Variáveis e Diretos ou Fixos e Indiretos, e investimentos.

Através dos dados pesquisados, segue abaixo uma tabela contendo a classificação dos gastos e em seguida a descrição, o motivo da classificação e onde os mesmos são utilizados no hotel.

Gastos	Classificação				Investimentos
	Custos		Despesas		
	Variável/ Direto	Fixo/ Indireto	Variável/ Direto	Fixo/ Indireto	
Água	X				
Alimentação	X				
Aquisições de Utensílios					X
Associação dos Bares, Restaurantes e Hotéis				X	
Correios e Cópias				X	
Depreciação de Imóveis	X				
Depreciação de utensílios	X				
Despesas Diversas			X		
Despesas Financeiras			X		
Energia Elétrica	X				
FGTS			X		
Honorários Contábeis				X	
Internet				X	
ISQN			X		
Lavanderia	X				
Mão-de-Obra	X				
Material de Consumo			X		
Material de Limpeza			X		
Pró-Labore				X	
Propaganda			X		
Simples			X		
Telefone			X		

**Quadro 1: Classificação dos gastos do Hotel em custos e despesas variáveis e diretos ou fixos e indiretos, e investimentos**

Fonte: Dados da pesquisa

- **Água:** Neste caso será classificada como custo direto e variável, pois o metro cúbico consumido faz com que a sua fatura seja alta, tornando a despesa de esgoto irrisória em relação ao metro cúbico consumido. A água é utilizada para o consumo dos hóspedes nos apartamentos, na limpeza dos ambientes, para a produção dos alimentos e para o uso dos funcionários.

- **Alimentação:** São custos variáveis e diretos relacionados à hospedagem, referem-se a alimentos e bebidas oferecidos no café da manhã (inclusive no preço da diária), e reposição do frigobar.
- **Aquisições de Utensílios:** Tratam-se de investimentos para melhorar o setor administrativo e o atendimento aos hóspedes, bem como equipar as unidades de hospedagem.
- **Associação dos Bares, Restaurantes e Hotéis:** Despesa fixa e indireta anual que incorrerá independente da ocupação das unidades do hotel.
- **Correios e Cópias:** Poderiam ser despesas variáveis, mas como não têm relação com a hospedagem são classificadas como fixas e indiretas.
- **Depreciação de Imóveis:** Depreciação dos prédios relativos as unidades de hospedagem e administrativas. Como no prédio da administração existem 6 unidades de hospedagem e no outro prédio mais 24 unidades, a depreciação destes é relevante em relação a parte do administrativo. Portanto, a depreciação dos imóveis será classificada como custo direto e variável.
- **Depreciação de Utensílios:** Os utensílios estão distribuídos em grande maioria nas unidades de hospedagem. Sua depreciação é classificada como custo variável e direto, pois está relacionada diretamente com a prestação dos serviços.
- **Despesas Diversas:** Essas despesas não têm relação com a hospedagem, sendo incorridas independentes da quantidade de hóspedes, portanto são classificadas como despesas fixas e indiretas.
- **Despesas Financeiras:** Despesas fixas e indiretas referentes a juros e tarifas bancárias, independem da taxa de ocupação do hotel.
- **Energia Elétrica:** Esses gastos são classificados como custos variáveis e diretos, pois sem energia a prestação de serviço não ocorreria. As unidades de hospedagem consomem mais energia em relação às unidades administrativas.
- **FGTS:** A taxa de ocupação média anual é de 70%, por isso o hotel possui um número fixo de colaboradores. Assim, a mão-de-obra é

constante, variando somente quando ocorrem as horas extras. Como o FGTS é uma despesa, tem relação com a mão-de-obra, e esta tem relação direta à hospedagem, será classificada como despesa direta e variável.

- **Honorários Contábeis:** Cobrança de serviço prestado por escritório de contabilidade para fazer escrituração contábil da empresa. É uma despesa fixa e indireta, pois independente de ocorrer à prestação de serviços no hotel, o serviço do contador será executado e cobrado.
- **Internet:** Gastos com hospedagem do *site* e provedor para acesso a *internet*. A despesa com o provedor sempre incorre independente da ocupação, então estes gastos são classificados como despesas fixas e indiretas.
- **ISQN:** É uma dedução da receita de venda decorrida da prestação dos serviços de hospedagem, varia de acordo com a hospedagem e tem relação direta, portanto será classificada como despesa direta e variável.
- **Lavanderia:** Serviço terceirizado, ou seja, é feito um contrato por peça lavada. Essas peças são utilizadas na grande maioria pelas unidades de hospedagem, tratando-se de custos diretos e variáveis.
- **Mão-de-Obra:** O hotel possui um número fixo de colaboradores, portanto poderiam ser considerados gastos fixos, mas em algumas situações, os colaboradores fazem horas extras e têm relação direta com a prestação de serviços, portanto a classificação de mão-de-obra será custo direto e variável.
- **Material de Consumo:** Material consumido na recepção e escritório – trata-se de despesas administrativas, não tendo relação com a hospedagem, portanto são despesas fixas e indiretas.
- **Material de Limpeza:** Despesa para manutenção e limpeza dos quartos e ambientes do hotel. Como possui ligação direta com o volume de ocupação do hotel será classificada como despesa direta e variável.

- **Pró-Labore:** Os honorários dos gerentes e proprietário são despesas que incorrem independente da ocupação, sendo classificada como uma despesa fixa e indireta.
- **Propaganda:** Gastos com publicidade do hotel, despesa variável e direta.
- **Simples:** É uma dedução da receita de venda decorrida da prestação dos serviços de hospedagem, portanto tem relação direta a hospedagem, será classificada como despesa variável e direta.
- **Telefone:** Despesa direta e variável relacionada com a prestação de serviços, pois é através do telefone que geralmente ocorrem os primeiros contatos com os hóspedes.

b) Classificação dos gastos do Bistrô em custos e despesas em Variáveis e Diretos ou Fixos e Indiretos, e investimentos.

O quadro 2 contém a classificação dos gastos e em seguida a descrição, o motivo da classificação e onde os mesmos são utilizados no bistrô.

Gastos	Classificação				
	Custos		Despesas		Investimentos
	Variável/ Direto	Fixo/ Indireto	Variável/ Direto	Fixo/ Indireto	
Água	X				
Alimentação	X				
Aluguel de toldos	X				
Aquisição de Bens e Utensílios					X
Associação dos Bares e Restaurantes				X	
Depreciação de Imóveis	X				
Depreciação de utensílios	X				
Despesas Diversas			X		
Energia Elétrica	X				
FGTS			X		
Honorários Contábeis				X	
ISQN			X		
Lavanderia	X				
Locação de Material – decoração (eventos)	X				
Mão-de-Obra	X				
Material de Limpeza			X		
Segurança (Eventos)	X				
Simples			X		

**Quadro 2: Classificação dos gastos do Bistrô em custos e despesas variáveis e diretos ou fixos e indiretos, e investimentos**

Fonte: Dados da pesquisa

- **Água:** Neste caso será classificada como custo direto e variável, pois o metro cúbico consumido faz com que a sua fatura seja alta, tornando a despesa de esgoto irrisória em relação ao metro cúbico consumido. A água é utilizada para o consumo dos hóspedes nos apartamentos, na limpeza dos ambientes, para a produção dos alimentos e para o uso dos funcionários.
- **Alimentação:** São custos variáveis e diretos relacionados à hospedagem, referem-se a alimentos e bebidas oferecidos nos almoços, nas jantadas e nos eventos.
- **Aluguel de toldos:** Custo para complementar a produção dos eventos, portanto é um custo direto e variável.

- **Aquisições de Utensílios:** Tratam-se de investimentos para repor produtos depreciados ou quebrados no Bistrô, bem como para serem utilizados nos eventos.
- **Associação dos Bares, Restaurantes e Hotéis:** Despesa fixa e indireta anual que ocorrerá independente dos eventos.
- **Depreciação de Imóveis:** Depreciação dos três salões para eventos. A depreciação dos imóveis do Bistrô será classificada como custo direto e variável.
- **Depreciação de Utensílios:** Sua depreciação é classificada como custo variável e direto, pois está relacionada diretamente com a prestação dos serviços. São as depreciações dos objetos utilizados nos eventos, como louças e talheres.
- **Despesas Diversas:** Essas despesas não têm relação com os eventos, sendo incorridas independentes da quantidade desses, portanto são classificadas como despesas fixas e indiretas.
- **Energia Elétrica:** A classificação da energia utilizada para a prestação de serviços do Bistrô é mais simples, haja vista que são edificações próprias, e estas só são utilizadas para a realização dos eventos, portanto será classificada como custo direto e variável.
- **FGTS:** O Bistrô também possui um número fixo de funcionários, sendo que nos eventos é contratada mão-de-obra *free-lance*, e essa mão-de-obra quem paga é o contratante do serviço. Portanto, o FGTS só varia quando os funcionários contratados pela empresa fazem hora extra, então este será classificado como despesa direta e variável.
- **Honorários Contábeis:** Cobrança de serviço prestado por escritório de contabilidade para fazer escrituração contábil da empresa. É uma despesa fixa e indireta, pois independente de ocorrer à prestação de serviços no Bistrô, o serviço do contador será executado e cobrado.
- **ISQN:** É uma dedução da receita de prestação de serviços, varia de acordo com a receita obtida dos eventos e tem relação direta, portanto será classificada como despesa direta e variável.

- **Lavanderia:** Serviço terceirizado, ou seja, é feito um contrato por peça lavada. Essas, são utilizadas nos eventos, por isso são custos diretos e variáveis.
- **Locação de Material – decoração (eventos):** São materiais que a empresa não possui, e que são locados para complementar a produção dos eventos, é um custo direto e variável.
- **Mão-de-Obra:** O hotel possui um número fixo de funcionários para o Bistrô, o contratante paga pela mão-de-obra *free-lance*, portanto pode-se considerar custo direto e variável para a obtenção do serviço.
- **Material de Limpeza:** Despesa para manutenção e limpeza dos salões onde ocorrem os eventos, variando conforme a quantidade dos mesmos, no entanto, será classificada como despesa direta e variável.
- **Segurança (Eventos):** Custo referente a Mão-de-Obra contratada para os eventos, sem vínculo empregatício, nessa situação, a empresa é quem arca com esses custos, observa-se que são gastos para obtenção do serviço, portanto custo direto e variável.
- **Simples:** É uma dedução da receita de venda decorrida da prestação dos serviços, portanto tem relação direta com os serviços prestados do bistrô. Será classificada como despesa variável e direta.

### 3.3 Indicação do Método de Custeio para o Hotel Alfa

Pode-se observar na classificação dos gastos dos dois tipos de serviços oferecidos pela empresa, que a maioria deles eram variáveis e diretos.

Como foi apresentado no item 2.2.1, o método de absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção ao produto, sejam custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, relevantes ou não.

Nakagawa (1994) apontou algumas desvantagens, onde uma dessas era em relação aos custos indiretos de fabricação. Nota-se, nas tabelas apresentadas acima, que nenhum dos dois setores apresentaram custos indiretos. A outra desvantagem retratava a arbitrariedade pessoal no rateio dos custos, prejudicando a acuraria dos números.

Isso dificultaria as decisões de gestores e administradores em relação a assuntos importantes da empresa, como produtos deficitários e formação de preços de venda.

Neste sentido, constata-se que esse método não é adequado para o Hotel em questão, pois os maiores motivos para implantação de um sistema de custo, que são a tomada de decisão e formação dos preços dos serviços, poderão não ser atendidos, devido à influência dos critérios de rateios dos custos.

O ABC também não seria indicado devido à estrutura do hotel. Haja vista, que esse método é muito complexo. Como foi abordado no item 2.2.3, os gastos para obtenção dos serviços prestados pela empresa são simples, os rateios, quando utilizados, são simples. O ABC procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário (MARTINS 2003).

Além disso, para o ABC ser aplicado, é necessário um estudo detalhado da empresa e o custo da implantação é muito alto, e a empresa não tem estrutura tanto física, quanto financeira para implementar esse sistema.

No item 2.2.4 verificou-se que o RKW possui técnicas de rateio que são semelhantes aos demais sistemas. Neste método, os custos e as despesas dos diversos departamentos da empresa são rateados, recaindo sobre os produtos. Por possuir características semelhantes aos métodos acima, também não é indicado pra empresa em análise.

Portanto, o método de custeio variável é o mais indicado, haja vista que os custos dos serviços não sofrerão processos arbitrários na distribuição dos custos comuns. Além disso, com este método, é mais fácil para os gerentes entenderem o custeamento dos serviços, pois possibilitará o correto controle dos custos, e ajudará no planejamento do lucro, ao apresentar resultados em curto prazo, auxiliando no processo de tomada de decisão.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A intenção inicial não era apenas indicar o método que melhor atendesse as características e os diversos gastos apresentados pelo hotel, como também aplicá-lo, mas como o proprietário não se dispôs a informar valores, não foi possível atender essa segunda parte.

A problemática deste trabalho resumida na questão “Qual o método de custeio mais indicado para ser aplicado em um hotel familiar?” Assim constatou-se que empresa estudada tem o método de custeio variável como método mais indicado.

Foram analisados os gastos para a prestação dos serviços oferecidos pela empresa, com o intuito de fazer relações das características dos sistemas de custeio, encontrados na literatura com essa análise, identificando o método mais adequado ao hotel.

O grande problema dos métodos de custeio está no fato do rateio dos custos indiretos fixos, ou seja, a subjetividade com que os rateios destes custos indiretos são atribuídos aos produtos e serviços. Os métodos de custeio Absorção, ABC e RKW possuem peculiaridades ou falhas que os impediram de serem indicados a este hotel, em decorrência das suas características.

O custeio por absorção possui a principal característica negativa, o critério subjetivo para o rateio dos custos indiretos, o ABC tem como o principal ponto negativo o custo de implementação e o RKW além do critério subjetivo para o rateio dos custos indiretos, tem as despesas financeiras recaindo sobre os produtos.

Portanto o Custeio Variável seria o sistema mais indicado a esta empresa, haja vista que a maioria dos gastos incorridos na prestação dos serviços são diretos e variáveis.

Além disso, esse método auxilia de uma forma mais fácil que os gerentes entendam o custeamento dos serviços, pois possibilitará o correto controle dos custos, e ajudará no planejamento do lucro, ao apresentar resultados em curto prazo, auxiliando no processo de tomada de decisão.

Conclui-se, portanto, que a fundamentação dos autores trouxe informações significativas, para o entendimento da origem e dos conceitos da contabilidade de

custos, dos métodos de custeio e a contabilidade de custos na hotelaria, tornando possível, através das análises, a indicação do método de custeio variável.

Recomenda-se para trabalhos futuros:

- Fazer uma análise dos gastos de uma empresa, e além da indicação, que o método seja aplicado;
- Realizar estudos em outros hotéis com verificação *in loco* e a aplicação do Sistema de Custeio Variável;
- Realizar estudo comparativo de duas empresas do mesmo ramo, para verificar qual o método de custeio mais adequado;
- Realizar estudo comparativo sobre Sistema de Custeio Variável de empresas do mesmo ramo de outros estados, com aplicação e verificação de diferenças regionais.

## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert Newton. **Contabilidade gerencial uma introdução à contabilidade**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1976.
- AQUINO, Rubim Santos Leão de. **História das sociedades: das sociedades modernas as sociedades atuais**. Rio de Janeiro: Record, 1999.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS. Disponível em: <[http://www.abih.com.br/principal/downloads/matriz\\_classifica.pdf](http://www.abih.com.br/principal/downloads/matriz_classifica.pdf)>. Acesso em: 30/12/2006
- BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, Andre Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. 2. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 1994.
- \_\_\_\_\_, Geraldo. **Administração hoteleira**. 9. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2001.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- DAVIES, Carlos. **Manual de introdução à hotelaria**. Porto Alegre: EDUCS, 2002
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GOMES, Guilherme de Souza, **Uma proposta de aplicação de um método de custeio para uma pequena empresa**. Florianópolis, 2005. (Monografia) (Universidade Federal de Santa Catarina).
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- \_\_\_\_\_, GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.
- LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC, custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

REVISTA ESPAÇO ACADÊMICO. Disponível em:  
<http://www.espacoacademico.com.br>. Acesso em: 27/01/2007.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SANTUR. Disponível em: <<http://www.santur.sc.gov.br>>. Acesso em 27/01/2007.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAM, Vijay. **A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos Para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TURISMO CATARINENSE. Disponível em:  
<<http://www.turismocatarinense.tur.br/santacatarina/sc.html>>. Acesso em:  
27/01/2007.

VICENCONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2003.

WIKIPÉDIA. Disponível em:  
[http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Turismo\\_em\\_Santa\\_Catarina&diff=2966460&oldid=2966353](http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Turismo_em_Santa_Catarina&diff=2966460&oldid=2966353). Acesso em: 27/01/2007.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Contabilidade para Hotéis e Restaurantes**. Caxias do Sul: EDUCS, 2002.

## APÊNDICES

## **APÊNDICE A – ROTEIRO DE PESQUISA PARA A EMPRESA**

### **1. Perfil dos Entrevistados**

- 1.1. Qual é a sua formação?
- 1.2. Qual é o seu cargo na empresa?
- 1.3. Quais são as suas atribuições/responsabilidades?
- 1.4. Quantos anos você está na empresa?

### **2. Perfil da empresa**

- 2.1. Apresente um breve histórico da empresa.
- 2.2. Qual o ramo de atuação da empresa?
- 2.3. Como é a estrutura organizacional da empresa?

### **3. Controles das atividades**

- 3.1. Como são feitos os controles dos gastos?
- 3.2. Por que foi escolhido esse critério?
- 3.3. Como são contabilizados esses gastos?
- 3.4. Liste os principais gastos para a prestação dos serviços.
- 3.5. Você saberia classificar os gastos como: custos, despesas ou investimentos?
- 3.6. Você saberia classificar os gastos como: diretos ou indiretos?
- 3.7. Você os saberia classificá-los como: variáveis ou fixos?