

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

**ANDREIA WERLICH**

**O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA GESTÃO DOS HOTÉIS DE QUATRO E  
CINCO ESTRELAS DE FLORIANÓPOLIS (SC)**

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**ANDREIA WERLICH**

**O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA GESTÃO DOS HOTÉIS DE QUATRO E  
CINCO ESTRELAS DE FLORIANÓPOLIS (SC)**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.  
Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Valdirene Gasparetto, Dra.

FLORIANÓPOLIS

2010

Andreia Werlich

O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA GESTÃO DOS HOTÉIS DE QUATRO E CINCO ESTRELAS DE FLORIANÓPOLIS (SC)

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 03 de dezembro de 2010.

**Professora Valdirene Gasparetto, Dra.**  
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

**Professora Valdirene Gasparetto, Dra.**  
Orientadora

**Professora Elisete Dahmer Pfitscher, Dra.**  
Membro

**Professora Máira Melo de Souza**  
Membro

*Dedico esta monografia aos meus pais,  
Verônica e Rogério.*

## **AGRADECIMENTOS**

Contei com o apoio e o auxílio de muitos no decurso dessa jornada.

Sem tal suporte, indubitavelmente, este trabalho não poderia haver se concretizado.

A lista de colaboradores é extensa, mas asseguro que o nome de cada um está gravado em minha memória, e guardado permanecerá em meu coração por todo o sempre.

A todos esses, a minha gratidão será eterna.

Contudo, desejo destacar um agradecimento em especial, à minha orientadora, a Professora Valdirene Gasparetto.

Sem a sua crença em mim, assistência, incentivo e paciência, reconheço que, por certo, este trabalho não teria se realizado.

Para com ela, deixo expressa publicamente a minha enorme gratidão.

*“Se tu podes crer; tudo é possível ao que crê.”*  
Marcos 9:23

## RESUMO

WERLICH, Andreia. **O uso das informações de custos na gestão dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis**. 2010. 50p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2010.

O mercado atual, caracterizado pela forte concorrência, leva as empresas a buscarem por ferramentas de gestão que as conduzam à obtenção de vantagens competitivas. Nesta empreitada, a informação de custos representa um instrumento gerencial que pode auxiliá-las. Assim, este trabalho objetiva identificar como se encontram as informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis (SC). Para atingir o objetivo deste estudo, a pesquisa aplicada foi exploratória e descritiva. Para a coleta dos dados aplicou-se o questionário, enviado aos hotéis por correio eletrônico. O objeto de estudo correspondeu a seis hotéis classificados entre quatro e cinco estrelas, localizados na cidade de Florianópolis (SC), segundo informação obtida através da ABIH (Associação Brasileira da Indústria Hoteleira). Para a análise dos dados utilizou-se uma metodologia qualitativa. Inicialmente realizou-se uma revisão bibliográfica, com ênfase nos fundamentos teóricos da contabilidade de custos, mormente no que se refere aos métodos de custeio, a fim de reunir os elementos necessários para a sustentação do trabalho. Confrontando-se as informações extraídas do estudo com a teoria apresentada pela literatura especializada, pôde-se constatar que nem todos os hotéis pesquisados utilizam-se de alguns instrumentos que a contabilidade de custos dispõe e que poderiam lhes propiciar informações úteis para a redução de incertezas no processo decisório. Todavia, a despeito disso, todos os respondentes afirmaram considerar relevante o uso destas informações na gestão. Também foi realizado um estudo de caso em um dos hotéis participantes da pesquisa, onde se constatou não haver um modelo de gestão de custos implantado. Posteriormente, foi proposto um modelo em que foi sugerida a adoção do método de custeio ABC para o gerenciamento dos seus custos.

**Palavras-chave:** Uso de informações. Métodos de custeio. Hotelaria.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Funções da informação gerencial contábil.....	22
Quadro 2: Esquema para a implantação de um sistema de informação de custos em um hotel .....	24
Quadro 3: Exemplo hipotético .....	48

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema básico do método de custeio por absorção sem e com departamentalização .....	28
Figura 2: Esquema básico do custeio variável .....	30
Figura 3: Estrutura do modelo de custeio baseado em atividades .....	32
Figura 4: Caracterização dos hotéis participantes .....	37
Figura 5: Posição hierárquica dos respondentes .....	38
Figura 6: Métodos de custeio utilizados .....	39
Figura 7: Uso de centros de custos .....	40
Figura 8: Conhecimento da margem de contribuição unitária .....	42
Figura 9: Disponibilidade de um sistema de informação .....	43
Figura 10: Importância atribuída às informações de custos .....	44

## LISTA DE SIGLAS

ABC – <i>Activity Based Costing</i>
ABIH – Associação Brasileira da Indústria de Hotéis
ABIH-SC – Associação Brasileira da Indústria de Hotéis – Santa Catarina
ABM – <i>Activity Based Management</i>
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade
PIB – Produto Interno Bruto
SC – Santa Catarina
UH – Unidade Habitacional



## SUMÁRIO

<b>1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....</b>	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
<b>1.2.1 Objetivo geral .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos .....</b>	<b>13</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	14
<b>1.4.4 Classificação da pesquisa .....</b>	<b>14</b>
<b>1.4.5 Coleta e análise dos dados .....</b>	<b>15</b>
<b>1.4.6 Limitações da pesquisa .....</b>	<b>16</b>
1.5 ESTRUTURA E DESCRIÇÃO DOS CAPÍTULOS .....	17
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>18</b>
2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO .....	18
2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL .....	20
2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS .....	22
2.3.1 Terminologia básica .....	25
2.3.2 Classificações dos gastos .....	26
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	27
<b>2.4.1 Método de custeio por absorção .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.2 Método de custeio variável .....</b>	<b>29</b>
<b>2.4.3 Método de custeio baseado em atividades .....</b>	<b>31</b>
2.1 CARACTERIZAÇÃO DO TURISMO E DA HOTELARIA .....	34
<b>3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>37</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DOS HOTÉIS PARTICIPANTES .....	37
3.2 PERFIL DOS RESPONDENTES .....	38
3.3 INFORMAÇÕES DE CUSTOS UTILIZADAS NA GESTÃO DOS HOTÉIS .....	38
3.4 ESTUDO DE CASO DO HOTEL “A” .....	45
<b>3.4.1 Breve histórico da empresa pesquisada .....</b>	<b>45</b>
<b>3.4.2 Descrição do modelo de gestão de custos adotado .....</b>	<b>46</b>

<b>3.4.3 Análise do modelo de gestão de custos adotado .....</b>	<b>47</b>
3.5 PROPOSTA DE MODELO DE GESTÃO DE CUSTOS .....	50
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>52</b>
4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO .....	52
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	53
REFERÊNCIAS .....	55
APÊNDICE .....	58
APÊNDICE A .....	59

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O novo arranjo da economia mundial, ocasionado pelo processo de globalização associado à evolução tecnológica, fez com que emergisse um novo e dinâmico cenário no qual a competição recrudescceu, todavia, em que oportunidades também se abriram. Necessária se faz, portanto, a adequação por parte das empresas a esse novo quadro.

A conjuntura atual, caracterizada pela forte concorrência, compele as empresas a buscarem por ferramentas de gestão que as conduzam à obtenção de vantagens competitivas. Nesta tarefa, a informação de custos é um dos instrumentos que pode auxiliá-las por meio do provimento de subsídios que amparem os seus processos de gestão.

Neste sentido, Dubois et al. (2006, p. 2) afirmam que na prática gerencial das empresas, usualmente cercada por incertezas e inseguranças, o conhecimento das informações sobre os seus custos pode representar um elemento relevante para o controle e a tomada de decisão. Na ausência deste, completam Dubois et al. (2006, p.2), o processo decisório pode se tornar “errático e ao sabor do acaso”.

Maher (2001, p. 110) lembra que para que as informações de custos cumpram o seu papel na gestão, estas devem estar dirigidas às decisões a serem tomadas, focadas no atendimento das necessidades dos seus usuários e, além disso, trazer benefícios que superem os seus custos.

Desta forma, diante dos desafios enfrentados na atualidade pelos responsáveis pela administração das empresas, informações de custos confiáveis oriundas da contabilidade podem se constituir em um importante elemento de apoio para a redução de incertezas e a otimização do uso dos recursos disponíveis.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Para o sucesso e a sobrevivência de uma organização, conforme Dubois (2006, p. 1), controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos bens e serviços e arquitetar a estrutura operacional são elementos básicos. Nesta empreitada, as informações de custos assumem um papel importante.

A fim de definir qual método utilizar na obtenção da informação de custos adequada, as empresas precisam avaliar as suas necessidades. A contabilidade dispõe de diversos métodos que possuem orientações distintas quanto à forma de realizar a apropriação dos fatores de produção aos produtos. Cada qual com suas vantagens e desvantagens.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 37), como cada empresa tem as suas particularidades, não existe um sistema único de custos válido para todas, pois informações relevantes em um contexto, podem não ser em outro.

No mercado hoteleiro nacional, o acirramento da competição tem impelido as empresas a reverem os seus processos de gestão e os parâmetros das informações utilizadas no seu gerenciamento. Dispor de um adequado sistema de informações de custos que proporcione à administração o pleno conhecimento das operações do hotel pode se constituir em um diferencial competitivo para as organizações do setor (LUNKES, 2004).

Segundo Castelli (1994, p. 129), o produto hoteleiro é um somatório de bens e serviços, que reúne simultaneamente elementos tangíveis e intangíveis, materiais e imateriais. Portanto, para o gerenciamento dos seus custos, a empresa hoteleira deve buscar um modelo de gestão que a um só tempo atenda as suas necessidades e se adapte às suas peculiaridades (LUNKES, 2004).

Neste contexto, o propósito de estudar as ferramentas de custos aliado ao interesse em conhecer a realidade das empresas hoteleiras de Florianópolis (SC) faz com que o tema do presente trabalho seja um estudo acerca do uso das informações de custos na gestão dos hotéis florianopolitanos.

A partir dessas colocações foi elaborada a seguinte questão problema de pesquisa: Como se encontram as informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis (SC)?

## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos da pesquisa estão divididos em geral e específicos e são apresentados a seguir.

### 1.2.1 Objetivo geral

Identificar como se encontram as informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis (SC).

### 1.2.2 Objetivos específicos

Tendo em vista o alcance do objetivo geral, objetiva-se especificamente:

- Analisar como os métodos de custeio podem ser empregados na gestão;
- Confrontar as informações utilizadas na gestão dos hotéis com a proposição da literatura especializada;
- Investigar a importância atribuída pelos gestores das empresas hoteleiras ao uso das informações de custos na gestão;
- Realizar estudo de caso em um dos hotéis pertencentes ao estudo;
- Propor um modelo de gestão de custos para o hotel analisado.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com Lunkes (2004, p. 112), a inserção de cadeias hoteleiras internacionais no país nas últimas décadas ocasionou mudanças no setor hoteleiro. Junto da marca, estas redes internacionais também trouxeram os seus sistemas de gestão, o que tornou o mercado hoteleiro mais competitivo.

Para sobreviver neste novo ambiente, as organizações existentes no setor turístico brasileiro necessitam se adaptar, faz-se necessária a adoção de uma gestão moderna que disponha de um suporte de informações que possibilite a tomada de decisões para a maximização de resultados. Nesta tarefa, conforme Lunkes (2004, p. 112), a correta gestão dos custos pode se configurar em instrumento útil para a alavancagem da competitividade no setor.

Zanella (2001, p. 9) também aponta o sistema de custos como uma ferramenta que pode ser utilizada pelo administrador para a revitalização da estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio dos fatores que interferem nas operações.

Todavia, adverte que a sua aplicação ainda é restrita na empresa hoteleira, dada a complexidade e amplitude de sua metodologia operacional e por deficiência de uma sistemática específica aplicável aos hotéis.

Diante destas considerações, a realização deste trabalho se justifica, pois tem por fim investigar o emprego das informações de custos na gestão dos hotéis de Florianópolis (SC) no ambiente competitivo em que operam.

Além disso, segundo Lunkes (2004, p. 222) há pouca literatura sobre o setor de serviços e em campos específicos da hotelaria o que reforça a necessidade de estudos e pesquisas com o objetivo de aprimorar os seus sistemas de gestão.

#### 1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia deste trabalho está dividida em classificação da pesquisa, coleta e análise dos dados e limitações da pesquisa.

##### 1.4.1 Classificação da pesquisa

Pesquisa, segundo Gil (2010, p. 1), “pode ser definida como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e do uso das técnicas e métodos da investigação científica, a pesquisa é desenvolvida ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, que perpassam pela formulação do problema até a satisfatória apresentação de resultados (GIL, 2010, p. 1).

A pesquisa pode ser classificada sob três aspectos: quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema e quanto aos procedimentos.

No tocante aos seus objetivos, esta pesquisa se caracteriza como sendo de natureza exploratória e descritiva.

As pesquisas exploratórias têm por fim “[...] proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias” (GIL, 2010,

p. 45). No que concerne à natureza descritiva, conforme Gil (2010, p. 46), estudos deste tipo tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis. Entretanto, sem ter o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva como base para tal fim.

Quanto à abordagem do estudo, tendo em consideração os objetivos definidos, considerou-se mais adequada a adoção de uma metodologia qualitativa.

Conforme Richardson (1999, p. 80), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa “podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Para Triviños (1992, p. 121), esse tipo de metodologia permite uma compreensão mais ampla da dinâmica do fenômeno em estudo, importando desta forma, a consideração e análise de todos os dados da sua realidade.

Com relação aos procedimentos, além da pesquisa bibliográfica para a fundamentação teórica deste estudo, o método de pesquisa aplicado é o levantamento. Consiste na solicitação de informações a uma amostra da população ou a todos os componentes do universo pesquisado acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados (GIL, 2010, p. 56).

#### **1.4.2 Coleta e análise de dados**

O instrumento da presente pesquisa foi o questionário, que usualmente é utilizado em levantamentos. O questionário aplicado, que se encontra no Apêndice A deste trabalho, foi extraído e adaptado das perguntas realizadas na pesquisa de Silva (2000), que já haviam sido reproduzidas no estudo de Lima et al. (2004).

A amostra considerada no estudo foi de 10 hotéis, classificados entre quatro e cinco estrelas, localizados na cidade de Florianópolis (SC), segundo informação obtida através de consulta a ABIH (Associação Brasileira da Indústria Hoteleira), de onde os estabelecimentos listados são associados.

O processo de coleta de dados para a pesquisa compreendeu os meses de maio à julho de 2010, período em que foram realizados contatos telefônicos e encaminhados por

e-mail os questionários a todos os hotéis integrantes da amostra. Destes, 6 responderam a pesquisa constituindo o objeto de pesquisa.

Os dados levantados, através dos questionários, foram devidamente consolidados e tabulados com o auxílio do *software Excel 2000 da Microsoft Corporation*. Após este tratamento, as informações obtidas foram analisadas com vistas a cumprir o objetivo da pesquisa.

Após a realização dos ajustes do trabalho, foi realizado um estudo de caso junto a um dos hotéis constituintes da amostra. As entrevistas para a coleta dos dados foram realizadas durante o mês de janeiro de 2011.

### **1.4.3 Limitações da pesquisa**

No que concerne às limitações da pesquisa, está o uso do questionário como instrumento para a coleta dos dados. Lakatos e Marconi (1996, p.89) arrolam entre as desvantagens na sua utilização a pequena percentagem dos questionários respondidos, as perguntas sem respostas, a impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas e o desconhecimento das circunstâncias em que foram preenchidos, tornando difícil o controle e a verificação.

No entanto, apesar das restrições inerentes ao seu uso, o questionário mostra-se uma ferramenta adequada para pesquisas como esta que adotam o levantamento como método.

Outra limitação refere-se às empresas que efetivamente responderam ao questionário. Os resultados restringem-se aos 6 hotéis que constituíram o objeto desta pesquisa.

Sob o aspecto conceitual, fica limitada a pesquisa aos conceitos apresentados no referencial teórico embasados nas obras citadas. Entre outras restrições, somente foram abordados os métodos de custeio mais comumente encontrados na literatura contábil.

Contudo, embora existam limitações, estas não invalidam o estudo. O caráter da pesquisa não é conclusivo, mas exploratório, podendo levantar questões para investigações futuras.



## 1.5 ESTRUTURA E DESCRIÇÃO DOS CAPÍTULOS

O presente estudo está estruturado em quatro capítulos.

O primeiro, denominado introdução, apresenta a contextualização do assunto, o tema e o problema, os objetivos geral e específicos da pesquisa, a justificativa, os procedimentos metodológicos e a organização do estudo.

O segundo apresenta o referencial teórico que auxilia no alcance dos objetivos da pesquisa. Neste capítulo, discorre-se sobre a contabilidade de custos, evidenciam-se os métodos de custeio mais comumente encontrados na literatura e caracteriza-se o turismo e a hotelaria.

O terceiro capítulo contempla a apresentação e análise dos dados coletados junto aos hotéis pesquisados. Inicia-se apresentando o perfil das empresas pesquisadas e dos respondentes. Na sequência são analisados aspectos relacionados às informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis, mormente, no que tange o emprego dos métodos de custeio, centros de custos e margem de contribuição, além da importância atribuída pelos gestores ao seu uso.

No quarto capítulo, são abordadas as conclusões do estudo e as sugestões para trabalhos futuros sobre o tema, seguidas das referências e apêndices

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta-se o referencial teórico do estudo. Inicialmente, abordam-se os conceitos de sistemas de informação, sistema de informação contábil e sistema de informação de custos. Posteriormente, discorre-se acerca dos métodos de custeio mais aludidos na literatura. Por fim, caracteriza-se o turismo e a hotelaria.

### 2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

A abordagem ou visão sistêmica, segundo Nakagawa (1993, p. 22), “é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de se estudar apenas uma ou algumas de suas partes separadamente”. Desse modo, mesmo que um problema identificado se refira a uma ou algumas partes de um sistema, esta abordagem conduzirá à preocupação pelo desempenho da sua totalidade, pois é característica dos sistemas a interação entre todas as partes que os constituem.

Por conseguinte, para Padoveze (1997, p. 36), sistema é um complexo de elementos em interação. Pode constituir-se de um conjunto de elementos interdependentes, um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. A resultante do enfoque sistêmico, o sistema, deve consubstanciar-se maior que a soma das partes que compõem o todo.

Essencialmente, o funcionamento de um sistema afigura-se pela entrada de recursos, o seu processamento, resultando nas saídas ou produtos do sistema. Analogamente, as empresas valem-se de recursos materiais, humanos, e tecnológicos, cujo processamento deriva em bens e serviços, riqueza, emprego, e muitos outros, que são fornecidos à sociedade. Dessa forma, a empresa também se constitui em um sistema (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 24).

Os sistemas podem ser classificados em abertos e fechados, segundo Padoveze (1997, p. 36). Os sistemas abertos caracterizam-se pela interação com o ambiente externo, suas entidades e variáveis, ao passo que os sistemas fechados não interagem com o ambiente externo.

Destarte, a empresa, como um conjunto organizado de recursos econômicos, financeiros, humanos, materiais e tecnológicos que interatua com a sociedade por meio de variáveis exógenas (política, economia, tecnologia, concorrência, etc.), pode ser vista como um sistema aberto, pois é composta por vários subsistemas ou processos que interagem entre si e se relacionam com o ambiente externo (OLIVEIRA et al., 2004, p. 147).

Internamente, cada subsistema possui processos específicos que estão relacionados uns com os outros, ou seja, deve existir um sincronismo para que haja uma interação dinâmica e harmônica entre as partes que formam o todo.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 25), os subsistemas componentes do sistema empresa podem ser arrolados como segue:

- \* Institucional: missão, crenças, valores.
- \* Administração: planejamento, controle, gerenciamento, mecanismo de controle.
- \* Organização: estrutura, autoridade, responsabilidade, adequação da estrutura, adaptação, modificação.
- \* Produção: *modus operandi* por área funcional: técnicas/métodos/objetivos, modificação/adaptação.
- \* Psico/sócio/político/cultural: cultura, comportamento humano, harmonização das características, unidades para atingir objetivos.
- \* Informação: suporte do planejamento e controle, reflexos, decisão, qual a informação/como/onde/quando, unidade na linguagem da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p. 53) asseveram que perante o processo de intercâmbio dinâmico existente entre a empresa, seus subsistemas e o seu meio ambiente, que se configura pela troca de informações que ocorre entre eles, o sistema de informações de uma empresa é um instrumento imprescindível, que oferece condições para medir desempenhos em cada área e do conjunto, e de homogeneizar necessidades de informação no processo decisório.

Nakagawa (1993, p. 47) corrobora tal assertiva, afirmando que com vistas à consecução da missão e propósitos da empresa, o adequado balanceamento das interações entre o ambiente externo e os seus subsistemas operacionais depende do processo de tomada de decisão dos gerentes, que, por sua vez, requer o suporte de um adequado sistema de informações.

O sistema de informações é um subsistema do sistema empresa. Nash e Roberts (apud NAKAGAWA, 1993, p. 63) definem o sistema de informação de uma empresa da

seguinte maneira:

O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

Os diversos subsistemas que constituem o sistema de informações de uma empresa podem ser classificados, segundo Padoveze (1997, p. 36) em dois grandes grupos: os sistemas de apoio às operações e os sistemas de apoio à gestão.

Os sistemas de apoio às operações processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes. Nessa categoria estão os sistemas que processam dados ligados a compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, que envolvem decisões menos complexas. Também estão na mesma categoria os sistemas que processam dados mais agregados, tais como planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, envolvendo decisões operacionais mais complexas (PADOVEZE, 1997).

Os sistemas de apoio à gestão processam dados para a tomada de decisões dos gerentes, referentes à gestão econômico-financeira da empresa, tais como previsão de vendas, análises de custos, elaboração de orçamentos. Estes sistemas destinam-se a auxiliar o processo decisório, dando suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes, aumentando, conseqüentemente, a eficácia do processo decisório (PADOVEZE, 1997).

Os sistemas operacionais e os sistemas de apoio às decisões executam funções complementares e as informações necessárias a ambos têm usualmente a mesma origem: as transações contábeis. Assim, sendo o sistema de informações de uma empresa um complexo de subsistemas de informações, o subsistema contábil é parte componente do sistema de informação global da empresa (PADOVEZE, 1997).

## 2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

O sistema de informação contábil é um dos subsistemas que compõe o sistema de informação de uma empresa. Conforme definem a CVM e o IBRACON (apud PADOVEZE, 1997, p. 37):

A contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório.

Dessa forma, pode parecer redundante, já que a própria contabilidade é um sistema de informação, se fazer um sistema de informação contábil com a ciência da contabilidade. Todavia, os sistemas de informação contábil não raro se restringem apenas para a contabilidade financeira (PADOVEZE, 1997).

A contabilidade financeira, através dos relatórios contábeis, atende principalmente aos usuários externos, como os acionistas, proprietários, credores, órgãos de fiscalização, entre outros, reportando o desempenho financeiro. Já a contabilidade gerencial tem nos gestores seus principais usuários, aos quais reporta o desempenho operacional por meio de informações financeiras e não financeiras, visando à tomada de decisão. A contabilidade se divide nesses dois ramos de atuação, todavia, um complementa o outro (LUNKES, 2004, p. 57).

Padoveze (1997, p.38) afirma que a informação contábil necessita atender primariamente a dois pressupostos básicos. Primeiramente, é necessário que haja uma demanda pela informação. A informação ofertada ao usuário final precisa ser desejada, e para isso tem que ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil. Quem determina a utilidade da informação é o usuário final, que é o seu consumidor. O segundo pressuposto se refere ao planejamento e controle da informação contábil, no que tange a confecção dos relatórios contábeis. Estes precisam traduzir plenamente as diversas necessidades dos diferentes tipos de usuários em consonância com o seu nível de conhecimento contábil.

No quadro 1, Atkinson et al. (1999, p. 45) aduz as funções da informação gerencial contábil, quais sejam: o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico. Sublinha-se a função de custeio, dada a relevância da informação de custos para a gestão.

<b>Funções da informação gerencial contábil</b>	
<b>Controle operacional</b>	Fornece informação (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
<b>Custeio do produto e do cliente</b>	Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
<b>Controle administrativo</b>	Fornece informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
<b>Controle estratégico</b>	Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Quadro 1: Funções da informação gerencial contábil

Fonte: Adaptado de Atkinson et al.(1999, p. 45)

O próximo tópico trata sobre o sistema de informação de custos, após o qual serão abordados os principais métodos de custeio.

### 2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

O sistema de informação de custos é um subsistema do sistema de informação contábil, cuja tarefa precípua consiste na produção de informações gerenciais de custos para os seus usuários, conforme as suas necessidades, com o fito de assisti-los nas atividades de planejamento, controle e tomada decisão na empresa.

Para Leone (2000, p. 22), os sistemas de informação de custos “são um conjunto coordenado de procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, princípios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações úteis”.

As demandas por informação gerencial e as respectivas informações de custos solicitadas podem ser caracterizadas em três grupos básicos (LEONE, 2000):

1. Informações que ajudam à determinação da rentabilidade e à avaliação do patrimônio;
2. Informações que auxiliam o controle das operações e dos próprios custos;
3. Informações que servem ao planejamento e ao processo decisório.

Portanto, para propósitos diferentes são necessárias informações de custos distintas. Hansen e Mowen (2001, p. 37) assinalam que entender o ambiente em que a empresa opera é um dado de entrada importante na arquitetura de um adequado sistema de custos. Pois informações de custos relevantes para uma empresa podem não ser para

outra. Vez que cada qual possui suas peculiaridades, não existe um único sistema de custos válido para todas as empresas.

Se uma informação de custos pode ser importante em certa situação não sendo em outra, o contador de custos deve investigar junto aos usuários quais são os motivos dos seus questionamentos a fim de oferecer uma resposta apropriada (HANSEN e MOWEN, 2001, p. 37).

Nesse contexto, Martins (2001, p. 20) também alerta para que se atente a relação entre o gasto e o benefício trazido pela obtenção de determinada informação no sistema de custos. Sugere que essa avaliação seja realizada sempre, desde a sua concepção e durante a sua manutenção, para que o sistema não agregue informações desnecessárias.

Diante do exposto, quando da implementação de um sistema de informação de custos, esse deve estar perfeitamente ajustado à atividade que a empresa exerce, bem como às necessidades informacionais dos seus usuários, a fim de realizar os objetivos para os quais foi delineado.

Zanella (2001, p. 121), no que tange a gestão hoteleira, afirma que o sistema de informações de custos “[...] deverá dispor de uma estrutura que assegure à Administração o pleno conhecimento das operações do hotel, permitindo a tomada de decisões, o controle e a avaliação do desempenho global”.

Zanella (2001, p.11-12) oferece um esquema para a implantação de um sistema de informação de custos em um hotel, no qual sugere as etapas para a sua consecução, conforme pode ser visualizado no quadro 2.

<b>Ordem</b>	<b>Descrição</b>	<b>Especificação</b>
01	Analisar a estrutura administrativa e funcional da empresa (organograma e relações funcionais)	Classificar os diversos setores em unidades denominadas Centros de Custos.
02	Adequar o Plano de Contas Contábil com a estrutura e a metodologia do Sistema de Custos	O objetivo é integrar plenamente os dois sistemas.
03	Analisar a composição do Quadro de Pessoal e a estrutura da Folha de Pagamento	Ajustá-los aos Centros de Custos, ao Plano de Contas Contábil e ao Sistema de Custos.
04	Classificar os materiais de uso e estoque, em classes e grupos, de acordo com a sua natureza e aplicação nos diversos setores, produtos e serviços.	Paralelamente, será feita a adequação das classes e dos grupos de materiais com a conta Estoques da Contabilidade.
05	Revisar os sistemas e as práticas de compras, os suprimentos e o almoxarifado	O objetivo é de implantar rotinas de controle de estoques e consumo de materiais, específicos do Sistema de Custos.
06	Analisar os procedimentos a serem adotados quanto ao controle e à classificação contábil dos serviços de montagem, reforma, etc.	-
07	Estabelecer os procedimentos e critérios para a realização dos inventários dos estoques	Inventariar os estoques de materiais do almoxarifado e os estoques de materiais mantidos nos diversos setores do hotel.
08	Classificar os bens do Ativo Permanente/Imobilizado nos respectivos Centros de Custos	Para efeito da apropriação adequada das depreciações.
09	Determinar os critérios a serem adotados para o cálculo das depreciações dos bens do Imobilizado	Tais como adoção dos procedimentos legais estabelecidos pela legislação do Imposto de Renda; aplicação da depreciação em função do tempo de vida útil dos bens.
10	Para agilização das informações contábeis, que darão suporte ao Sistema de Custos, revisar o fluxo de informações e os documentos exigidos pela contabilidade, estabelecendo o cronograma de encerramento mensal.	Simultaneamente deverá ser feita a análise das rotinas de trabalho e verificação das fontes/origens das informações e dos documentos.
11	Definir os instrumentos de informações e controle de uso do Sistema de Custos	Tais como demonstrativos de Consumo de Materiais, Mapa de Apropriação de Custos, Resumo da Folha de Pagamento, Ordens de Serviço, etc.
12	Examinar o funcionamento e sistema de controle interno das requisições, do consumo, das vendas e dos estoques setoriais dos "Pontos de Venda" do hotel	Tais como restaurante, loja, bares, boate, etc.
13	Verificar os sistemas de controle interno e funcionamento dos setores de serviços e unidades de apoio	Tais como lavanderia, limpeza, telefonia, garagem, loja, manutenção, sauna, salão de beleza, frigobar, piscina, eventos, banquetes, recepções, convenções, etc.
14	Examinar os procedimentos e o fluxo de transferência interna de materiais e produtos entre setores.	-
15	Examinar os procedimentos relativos a serviços prestados entre setores e outros Centros de Custos.	-



16	Examinar os procedimentos relativos a serviços prestados por terceiros	Tais como lavanderia externa, locação de materiais e equipamentos, serviços de vigilância e segurança, etc.
17	Verificar as condições locais, "layout" e disposição física dos materiais do almoxarifado e estoques setoriais.	Com vistas à fidelidade e agilidade de execução de inventários e levantamentos, particularmente com relação à câmara fria, à adega, ao material em uso e em circulação da governância, etc.
18	Analisar e estabelecer os critérios que serão adotados para a apropriação dos custos e das despesas indiretas nas unidades de produção e serviços.	-
19	Emitir normas internas contendo instruções e orientação sobre os trabalhos a serem desenvolvidos	Tais como responsabilidades, prazos, formulários, critérios a serem adotados, fluxo de documentos, etc.
20	Definir os relatórios gerenciais de informações e estatísticas operacionais, para todos os níveis de estrutura da empresa	Estabelecendo a sua distribuição, periodicidade, conteúdo, origens das informações e integração entre vários instrumentos quando se tratar de mapas consolidados que envolvam informações de vários setores.
21	Estabelecer programação de reuniões setoriais periódicas para integração e avaliação do sistema e de ajustes operacionais, se necessário, determinando os participantes.	-

Quadro 2: Esquema para a implantação de um sistema de informação de custos em um hotel  
Fonte: Adaptado de Zanella (2001)

O modelo proposto por Zanella (2001, p. 13) deve ser norteado por um cronograma para a sua execução, onde serão estabelecidos aspectos como os objetivos a atingir, os responsáveis pela execução e a data prevista para a realização de cada atividade.

Tópicos posteriores abordarão os métodos de custeio, que são elementos que compõem o sistema de informação de custos. Entretanto, antes disso serão apresentados conceitos de alguns termos e classificações inerentes à contabilidade de custos.

### 2.3.1 Terminologia básica

Na contabilidade de custos, muitas vezes certos termos são utilizados como sinônimos de maneira errônea. A fim de uniformizar o entendimento, a seguir serão apresentadas as definições para tais termos à luz de Martins (2001), Viceconti e Neves

(2008) e Dubois et al. (2006):

- Gasto: Aquisição de um bem ou serviço que origina um desembolso para a empresa. Pode ser classificado como custo, despesa, perda ou desperdício.
- Desembolso: Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.
- Investimento: Gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.
- Custo: Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.
- Despesa: Gasto com bem ou serviço consumido com a finalidade de obtenção de receitas.
- Perda: Gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.

### **2.3.2 Classificação dos gastos**

Além da terminologia básica da contabilidade de custos, existem alguns termos que servem para classificar os gastos. São várias as classificações, todavia, as mais utilizadas os categorizam conforme a variabilidade e a facilidade de alocação (MARTINS, 2001).

No que diz respeito à variabilidade, os gastos podem ser variáveis ou fixos. Essa classificação considera a relação com o volume de produção, se custos, ou com o volume de vendas, se despesas.

Dessa forma, são denominados custos variáveis todos aqueles cujos valores se alteram em função do volume produzido, e de despesas variáveis todas aquelas cujos valores se alteram em função do volume de vendas. Já os custos fixos e despesas variáveis, não apresentam qualquer variação relacionada, respectivamente, ao volume de produção e de vendas, dentro de determinado período de tempo (DUBOIS et al., 2006).

Com relação à facilidade de alocação, os custos podem ser diretos ou indiretos. Os custos diretos são considerados todos aqueles que podem ser apropriados

diretamente aos produtos ou serviços porque há uma medida objetiva do seu consumo. Já os custos indiretos, uma vez que são de difícil mensuração e apropriação a cada produto ou serviço, são os custos alocados através de cálculos, rateios ou estimativas, ou seja, de forma indireta aos produtos ou serviços (VICECONTI E NEVES, 2008).

## 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os sistemas de informação de custos são formados por diversos componentes dentre eles os métodos de custeio, que consistem no processo aplicado, por uma empresa, para alocar custos aos produtos por ela fabricados ou aos serviços por ela prestados (DUBOIS et al., 2006).

O fulcro da existência dos diversos métodos de custeio está relacionado aos custos indiretos associados à produção de bens e serviços. Nesse sentido, Luz e De Rochi (1998, p. 21) afirmam que “a classificação mais empregada para os processos de custeamento toma por base a forma de tratamento dispensada aos custos indiretos”.

Dentre os vários métodos de custeio que são abordados na literatura da contabilidade de custos que podem ser empregados pelas empresas dos mais diversos setores, contempla-se aqui o custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC). Desses, serão caracterizados o seu conceito, características, vantagens e desvantagens.

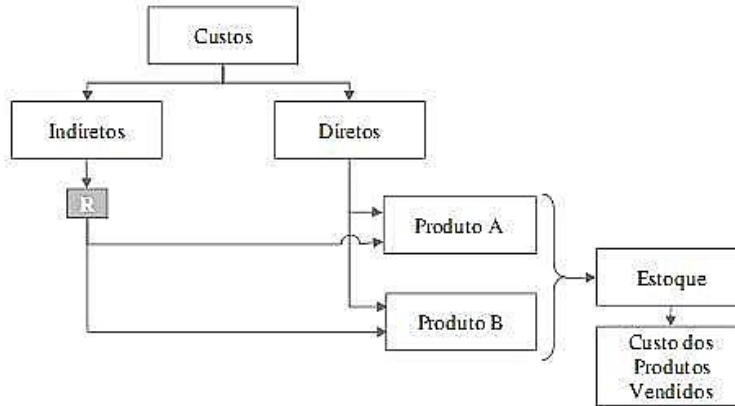
### 2.4.1 Método de custeio por absorção

O método de custeio por absorção, segundo Martins (2001), Viceconti e Neves (2008) e Dubois et al. (2006), consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos.

No custeio por absorção a apuração dos custos se dá primeiro pela separação dos gastos entre custos e despesas, seguida pela alocação dos custos diretos e indiretos aos produtos. Os custos diretos são diretamente apropriados aos produtos. Já os custos indiretos para que sejam alocados necessitam da adoção de algum critério de rateio (MARTINS, 2001).

No que tange à escolha do critério de rateio dos custos indiretos, no custeio por absorção pode-se optar pelo uso de um critério único ou de diversos critérios quando utilizado com departamentalização. A Figura 1 apresenta o esquema do custeio por absorção sem e com a departamentalização (MARTINS, 2001).

*Custeio por Absorção Sem Departamentalização*



*Custeio por Absorção Com Departamentalização*

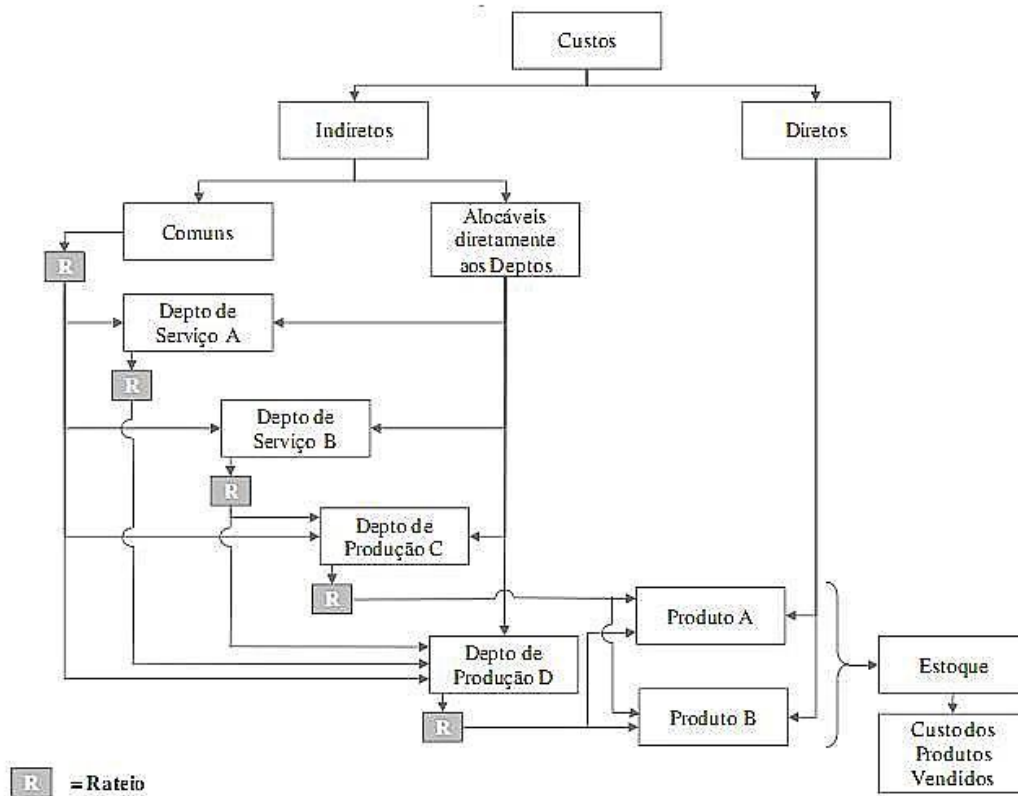


Figura 1: Esquema básico do método de custeio por absorção sem e com departamentalização  
Fonte: Adaptado de Martins (2001)

A departamentalização é o procedimento de dividir ou segmentar a empresa. Cada segmento será conhecido como departamento. O departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas (MARTINS, 2001).

Conforme exemplifica o esquema apresentado na Figura 1, no custeio por absorção com departamentalização os custos indiretos são apropriados primeiramente aos departamentos de produção e de serviços. Depois de distribuídos aos departamentos, escolhe-se a sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços aos departamentos de produção. Por fim, os custos acumulados no departamento de produção são distribuídos através de algum critério de rateio aos produtos (MARTINS, 2001).

Segundo Bruni (2006, p. 168), a departamentalização proporciona melhoria dos controles internos e redução dos problemas decorrentes dos rateios dos custos indiretos.

Não obstante, Padoveze (1997, p. 239) assevera que o custeio por absorção é utilizado geralmente em função das restrições das leis e normas vigentes em detrimento das necessidades gerenciais das empresas. Dessa forma, se a gestão não se satisfizer com as informações gerenciais oriundas desse método, idealmente deve utilizar de forma concomitante outro que atenda as suas necessidades informacionais.

#### **2.4.2 Método de custeio variável**

É o método de custeio em que são apropriados à produção apenas os custos variáveis. Os custos fixos são lançados diretamente no resultado. De acordo com Martins (2001, p. 216), no custeio variável, “[...] só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

A figura 2 ilustra o esquema básico do custeio variável.

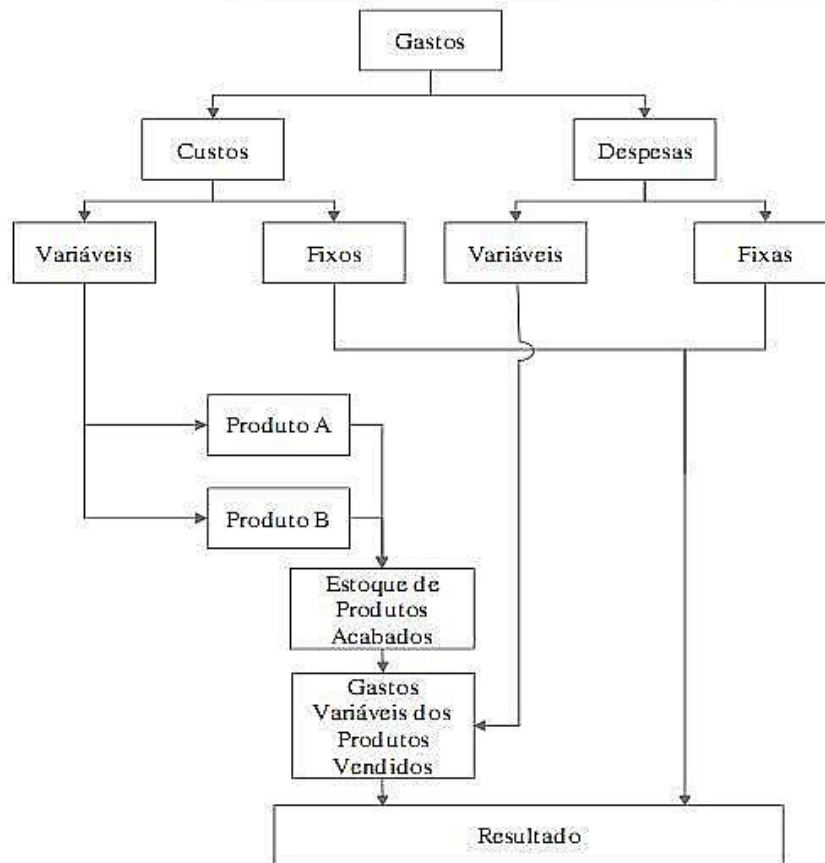


Figura 2: Esquema básico do custeio variável  
 Fonte: Adaptado de Martins (2001)

Para Horngren et al. (2004, p. 216), o custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. São custos do período em que ocorrerem.

Os princípios contábeis hoje aceitos não admitem o uso do custeio variável para efeitos de balanço e resultados. Ele de fato os fere, principalmente os princípios contábeis da competência e da confrontação. Todavia, isso não impede que a empresa utilize o custeio variável para efeito interno. Do ponto de vista gerencial, este método propicia informações úteis para o processo decisório (MARTINS, 2001).

Fundamentada no custeio variável, a análise custo/volume/lucro é uma ferramenta importante no planejamento de curto prazo, porque explora o relacionamento existente entre custos, receitas, volumes de saídas e lucros. A técnica permite simular quais seriam os efeitos das mudanças em uma ou mais dessas variáveis e o efeito dessas mudanças

no lucro (CREPALDI, 2009).

A análise custo/volume/lucro se utiliza do conceito de margem de contribuição oriundo do custeio variável. A margem de contribuição é obtida subtraindo-se do preço de venda os custos e despesas variáveis. Este montante evidencia quanto cada unidade vendida contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas e formação do lucro (DUBOIS et al., 2006).

A partir da margem de contribuição é possível determinar o ponto de equilíbrio. O ponto de equilíbrio contábil apresenta o volume de vendas ou o faturamento necessário para que as receitas cubram os gastos. Portanto, no ponto de equilíbrio contábil o lucro é nulo (BRUNI, 2006).

Como aplicações da análise custo/volume/lucro, Crepaldi (2009, p. 238) sugere, entre outras, o auxílio no estabelecimento das estratégias de preço e melhora no mix de vendas, além de possibilitar a seleção dos níveis de lucro e a adoção de uma política apropriada de preços.

#### **2.4.3 Método de custeio baseado em atividades**

Com o avanço tecnológico ocorrido nas últimas décadas e as mudanças sobrevindas nos sistemas de produção, os custos indiretos aumentaram gradativamente, ao passo que os custos diretos diminuíram. Nesse cenário, as informações geradas pela contabilidade de custos tradicional foram severamente questionadas, especialmente no que diz respeito às distorções provocadas pelo uso de critérios de rateio arbitrários (HORNGREN et al., 2004).

Assim surgiu o ABC (*Activity Based Costing*) ou custeio baseado em atividades, que segundo Martins (2001, p. 93), “[...] procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

De acordo com Maher (2001, p.280) o custeio baseado em atividades é:

[...] um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos as atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

Para compreender o ABC é necessário, portanto, compreender o que significa atividade no seu contexto. Dessa forma, Nakagawa (1995, p. 42) define atividade como “[...] um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, método e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

O custeio baseado em atividades, aponta Martins (2001, p. 102-103), no que tange a atribuição de custos às atividades, deve operar na seguinte ordem de prioridade:

- a) alocação direta: quando houver a identificação clara de determinado item de custo à determinada atividade;
- b) rastreamento: alocação feita com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos; e
- c) rateio: quando não existir a possibilidade da utilização nem da alocação direta nem do rastreamento.

O fator que determinará a ocorrência de uma atividade é o direcionador de custos. Para Lunkes (2004, p. 119), o direcionador de custos é “[...] qualquer fator ou atividade que tem relação de causa-efeito direto com os recursos consumidos”.

A Figura 3 demonstra a estrutura do modelo de custeio baseado em atividades e destaca o papel dos direcionadores na alocação dos custos.

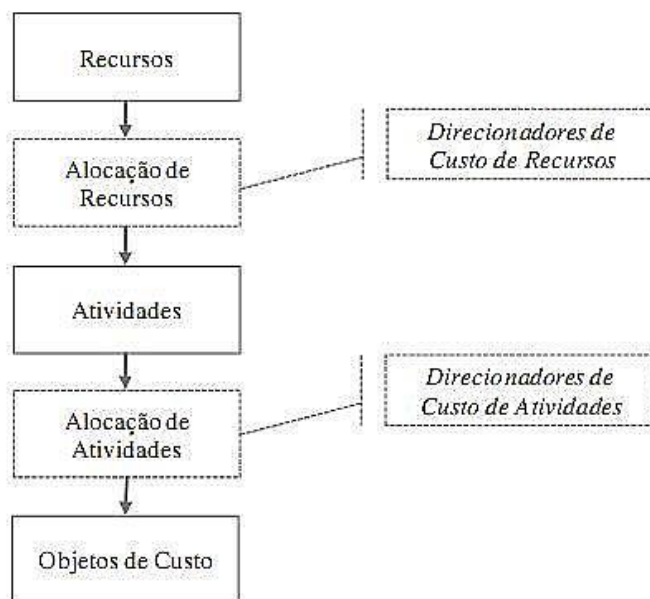


Figura 3: Estrutura do modelo de custeio baseado em atividades  
Fonte: Adaptado de Bernardes (1999)



No que concerne às desvantagens, Horngren et al. (2004) asseveram que por ser considerado oneroso e complexo não são todas as empresas que dispõem de condições para utilizar o custeio baseado em atividades. Contudo, como a tecnologia da informação tem reduzido os custos de desenvolver e operacionalizar sistemas de custos que rastreiam muitas atividades, isso tem contribuído para a sua difusão.

Como desvantagem Leone (2000) também aponta que o custeio baseado em atividades, apesar de reduzir as distorções na alocação dos custos indiretos aos produtos, não resolve totalmente o problema, valendo-se também da subjetividade para apropriá-los. Os direcionadores de recursos nada mais seriam do que as bases de rateio do critério do custeio por absorção que permanecem, portanto, com os mesmos defeitos.

Entretanto, Martins (2001) alerta para que se não se confunda rastreamento com rateio. O rateio aloca os custos de forma arbitrária e subjetiva, como acontece no método de custeio por absorção com e sem departamentalização. Já o rastreamento procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade através do direcionador de recurso. Portanto, não são resultados de mera arbitrariedade e subjetivismo como no rateio.

Ademais, o custeio baseado em atividades não pode ser considerado apenas como um método para ratear custos indiretos aos produtos. Ele representa uma ferramenta para a gestão dos custos que oferece oportunidades estratégicas às empresas quando utilizada pela administração (HANSEN e MOWEN, 2001).

Dessa forma, um projeto de implementação do custeio baseado em atividades pode ofertar uma ampla gama de informações. Para tanto, é fundamental definir claramente o escopo do projeto, que pode incluir itens como (MARTINS, 2001):

- Custeio de produtos, linhas ou famílias de produtos;
- Inclusão ou não de gastos com vendas e administração nos custos dos produtos, linhas ou famílias;
- Custeio de processos;
- Custeio de canais de distribuição;
- Custeio de clientes, mercados e segmentos de mercado;
- Análise de lucratividade desses objetos custeados;
- Utilização de custos históricos ou predeterminados;

- Se será sistema de acumulação ou apenas de análise de custos, etc.

Nesse sentido, a ABM (*Activity Based Management*) ou administração baseada em atividades se caracteriza pelo uso do custeio baseado em atividades como ferramenta para auxiliar a tomada de decisão estratégica e melhora do controle operacional (HORNGREN et al., 2004).

Player et al. (1997) definem a ABM como uma vasta disciplina que foca a administração das atividades para a maximização do valor recebido pelo cliente e, por conseguinte, o lucro alcançado com esta adição, tendo o ABC como principal fonte informacional.

De acordo com Martins (2001, p. 307), a ABM se caracteriza por decisões estratégicas como:

- alterações no mix de produtos,
- alteração no processo de formação de preços,
- alterações nos processos,
- redesenho de produtos,
- eliminação ou redução de custos que não agregam valor,
- eliminação de desperdícios,
- elaboração de orçamentos com base em atividades, etc.

Dessa forma, através do suporte das informações provenientes do ABC, a ABM pode identificar distorções nas atividades e implementar ações corretivas com vistas a satisfação dos clientes, maximização dos ganhos e consequente aperfeiçoamento dos processos.

## 2.5 CARACTERIZAÇÃO DO TURISMO E DA HOTELARIA

O turismo representa um meganegócio que estende o seu impacto à área social, política e cultural. O setor adquire cada vez maior importância no desenvolvimento sócio-econômico. Países que há poucos anos não constavam no mapa mundial do turismo, hoje, se configuram como fortes centros receptores, impulsionando-os, desta

forma, em direção ao desenvolvimento (LUNKES, 2004).

No Brasil, apesar da clara vocação do país para a atividade, o PIB do turismo corresponde a 3,6% da economia, concentrando-se especialmente nos serviços ligados à alimentação. O setor emprega 5,7 milhões de pessoas, o que representa 10,1% do total do setor de serviços e 6,1% do total do país (FOLHA DE SÃO PAULO, 2009).

Em Santa Catarina, conforme artigo publicado pelo jornal Diário Catarinense (2009), a indústria do turismo representa 12,5% do PIB do Estado, o equivalente a US\$ 6,4 bilhões, com previsão para que dobre de tamanho nos próximos 10 anos. O segmento gera 500 mil empregos no Estado, 11,9% do total, com prospecção para que chegue a 696 mil até 2019 (DIÁRIO CATARINENSE, 2009).

O setor hoteleiro, conforme Castelli (1992), é dos mais importantes segmentos da indústria do turismo. Segundo o autor, o hotel pode ser definido como "uma edificação que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada". Para o Ministério do Turismo (2009), a empresa hoteleira é "uma pessoa jurídica que explora e administra meios de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício da atividade de hotelaria".

No que tange o mercado hoteleiro nacional, o setor equivale a 0,4% do PIB nacional e gera 520 mil empregos. O parque hoteleiro nacional dispõe ao redor de 25.500 meios de hospedagem em todo o país, sendo 18.000 hotéis e pousadas e 7.500 outros meios como motéis, pensões, alojamentos, entre outros (ABIH, 2009).

Há aproximadamente 124 projetos hoteleiros em andamento no país, sendo que a maioria será afiliada a uma cadeia hoteleira. Ao redor de 18 mil novos quartos devem entrar em operação até 2012. Espera-se um novo ciclo desenvolvimento de hotéis no Brasil até 2014, concentrando-se principalmente nas 12 cidades escolhidas como sedes da Copa do Mundo de 2014 (GLOBAL21, 2009).

No que concerne a hotelaria em Santa Catarina, segundo informações da ABIH-SC (2009), a capacidade da rede cresceu de 165.000 leitos para 275.000 nos últimos anos. O Estado conta com cerca de 2.750 meios de hospedagem entre hotéis, resorts, pousadas, hotéis-fazenda, albergues, hospedarias e outros. Desse universo, 40% contam com até 30 unidades habitacionais (UH); 54% de 30 a 80 unidades habitacionais; e 6% com mais de 80 unidades habitacionais. A predominância é de hotéis

do tipo tradicional, com administração familiar, embora tenha crescido nos últimos anos a presença de hotéis de rede no Estado e a profissionalização das empresas do tipo familiar. A taxa média anual de ocupação é de 45% e o faturamento de cerca de R\$ 1 bilhão e 200 milhões anuais.

Esta seção encerra o capítulo dedicado ao referencial teórico. No capítulo seguinte, discorre-se sobre a apresentação e análise dos dados relativos à pesquisa.

### 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são descritos e analisados os dados coletados das empresas pesquisadas. Deste modo, primeiramente evidencia-se o perfil dos respondentes, posteriormente apresenta-se a análise dos dados relativos aos objetivos estabelecidos na presente pesquisa, e, por fim, o estudo de caso realizado em um dos hotéis pesquisados.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DOS HOTÉIS PARTICIPANTES

Para caracterizar o perfil dos hotéis participantes da pesquisa, questionados acerca da rede a qual pertenciam (questão 2 do Apêndice A), os respondentes se posicionaram conforme pode ser visualizado na Figura 4.

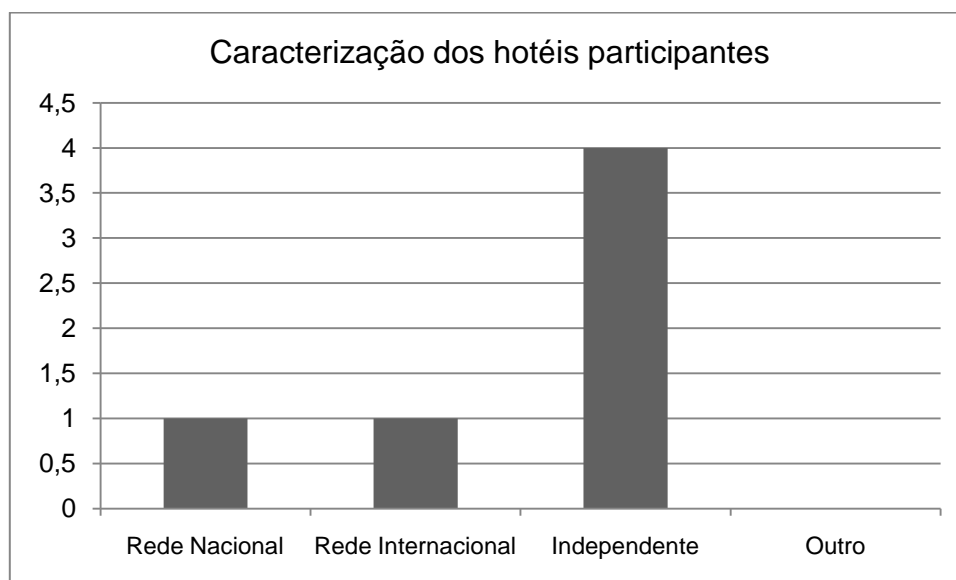


Figura 4: Caracterização dos hotéis participantes  
Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Como se pode observar na Figura 4, 4 dos hotéis da amostra são independentes, ou seja, não pertencem a redes nacionais ou internacionais. Dos demais participantes, 1 pertence à rede nacional e um à rede internacional.

### 3.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Questionados sobre o cargo que ocupavam (questão 1 do Apêndice A), os respondentes se pronunciaram conforme pode ser visualizado na Figura 5.

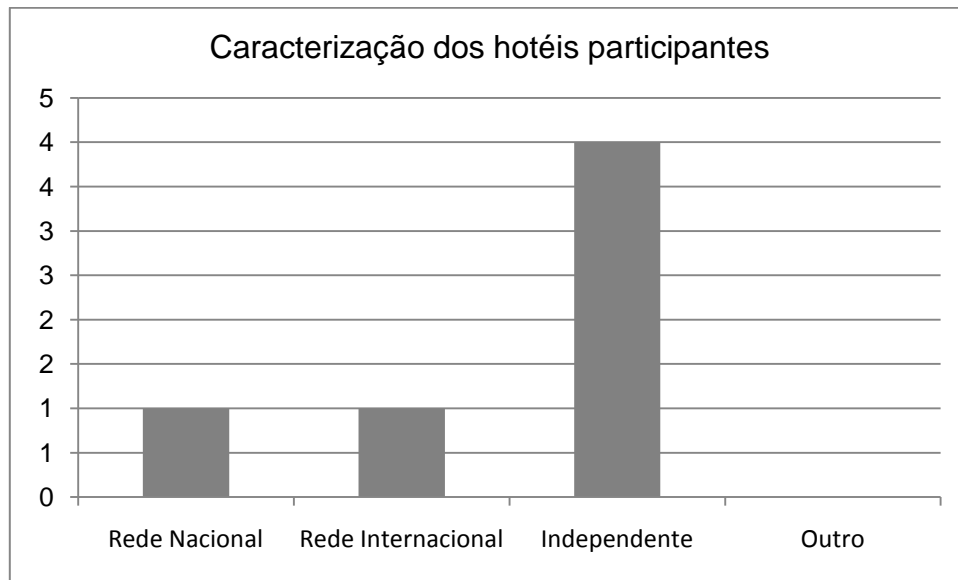


Figura 5: Posição hierárquica dos respondentes  
Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Conforme mostra a Figura 5, a maioria dos respondentes desta pesquisa, ou seja, 4, são gerentes de área. Dos demais, 1 é diretor e outro gerente geral.

### 3.3 INFORMAÇÕES DE CUSTOS UTILIZADAS NA GESTÃO DOS HOTÉIS

Com a finalidade de atender os objetivos da pesquisa foram analisados aspectos relacionados às informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis.

Acerca de qual método de custeio adotam para orientar a tomada de decisão (questão 3 do Apêndice A), questionados, os hotéis participantes da pesquisa se posicionaram conforme pode ser visualizado na Figura 6.

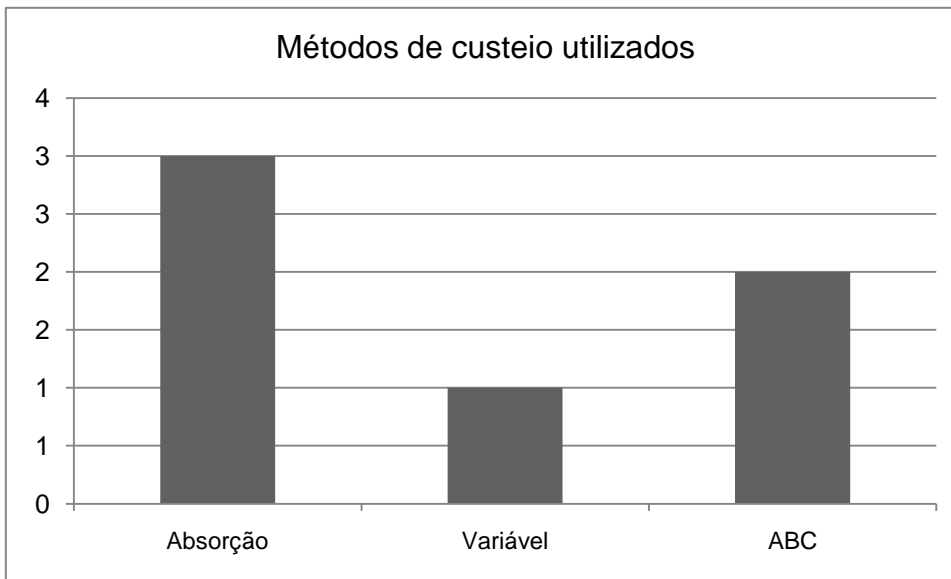


Figura 6: Métodos de custeio utilizados  
 Fonte: Dados da pesquisa (2010)

De acordo com a Figura 6, 3 dos respondentes, a maioria, declarou fazer uso das informações obtidas pelo custeio por absorção como instrumento de apoio à tomada de decisão, 1 afirmou utilizar o custeio variável, e 2 o ABC.

Nenhum método de custeio é por definição melhor do que outro. Tudo depende das circunstâncias em que as informações disponibilizadas pelo método forem aplicadas, e da estrutura de gastos de cada empresa.

Como o custeio por absorção atende a legislação fiscal, costuma ser utilizado pela contabilidade financeira. Todavia, o seu uso como instrumento gerencial é usualmente criticado por diversos autores por conta da adoção de critérios de rateio para os custos fixos.

Bruni (2006) assevera que o rateio permite a transferência de todos os custos para os diferentes produtos e serviços. Entretanto, no custeio por absorção o uso de bases subjetivas neste processo compromete o uso gerencial das informações de custos obtidas através deste método para a tomada de decisão.

Ante o exposto, nos hotéis, onde, segundo Lunkes (2004, p. 219), a maioria dos custos é representada pelos fixos, não tendo diferenças significativas com níveis de ocupação de 60% a 100%, o uso das informações do custeio por absorção para a tomada de decisão pode não representar a opção mais adequada para esta finalidade.

A subjetividade inerente a adoção de critérios de rateio pode causar distorções que não permitam uma avaliação precisa da lucratividade. Contudo, cada empresa deve estudar a sua situação específica para escolher critérios adequados que busquem refletir da melhor forma a carga de custos a ser distribuída a cada produto e serviço (VICECONTE E NEVES, 2008).

Silva (2000) e Lima et al. (2004) também obtiveram em seus estudos o uso do custeio por absorção como a preferência majoritária para a tomada de decisão.

Na pesquisa de Silva (2000), 67,9% dos hotéis pesquisados declararam utilizar-se do custeio por absorção, 25,9% do custeio variável e 6,2%, do custeio ABC.

Na pesquisa de Lima et al. (2004), 62,5% dos hotéis apontaram o custeio por absorção, 25% o custeio variável e 12,5% o custeio ABC.

Portanto, como se pode observar, as pesquisas realizadas apresentaram resultados semelhantes no que concerne o uso das informações extraídas dos métodos de custeio para subsidiar a tomada de decisão.

Acerca da utilização de centros de custos na apuração dos gastos (questão 4 do Apêndice A), questionados, os hotéis participantes da pesquisa se posicionaram conforme pode ser visualizado na Figura 7.

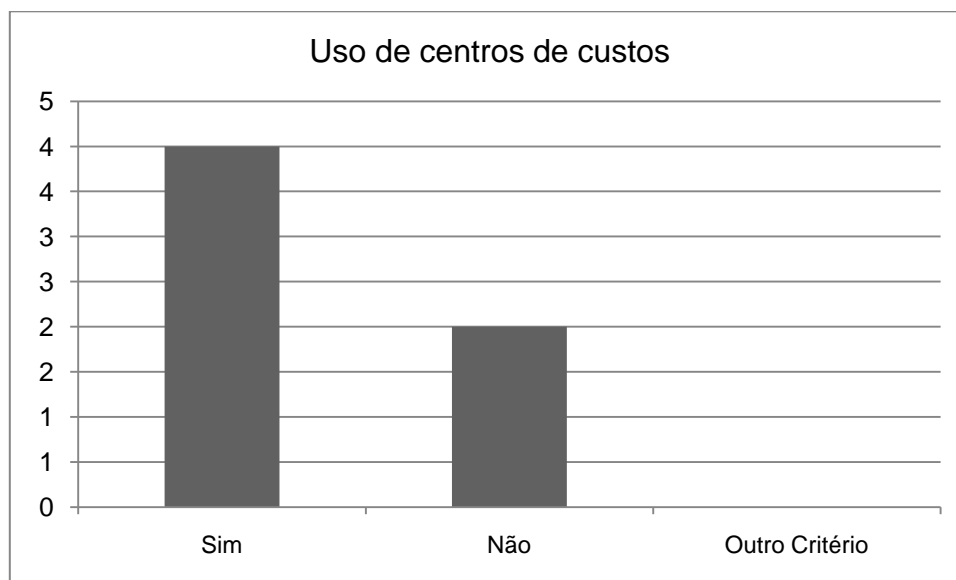


Figura 7: Uso de centros de custos  
Fonte: Dados da pesquisa (2010)



Segundo a Figura 7, dos hotéis pesquisados, 4 asseguraram utilizar-se de centros de custos para controle dos gastos, o que demonstra uma preocupação por parte dos gestores em melhor avaliar desempenhos e controlar dispêndios por área funcional.

Os centros de custos são centros de responsabilidade em que os gerentes têm controle sobre os gastos, mas não das receitas (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 191). Os gestores dos centros de custos têm a autoridade para planejar e controlar os custos, sendo avaliados pela capacidade de controlá-los. Um centro de custos pode ser um departamento da área de hospedagem ou um departamento de serviço, por exemplo, como a lavanderia (LUNKES, 2004, p. 124).

A implantação de um centro de custos basicamente facilitaria o controle dos gastos incorridos em cada unidade, podendo trazer uma visão mais ampla e clara da alocação dos recursos financeiros, municiando o gestor para uma adequada avaliação de desempenho.

Entretanto, Lunkes (2004, p. 125) sugere o gerenciamento por centros de lucros como uma opção mais vantajosa aos centros de custos, por permitir a determinação de rentabilidade por área, possibilitando a intervenção do gestor quando a lucratividade não for a esperada. Um centro de lucro incorre e controla os gastos e também gera receitas. Dessa forma, os gerentes destes centros não são avaliados apenas pelo controle dos gastos, mas também pela rentabilidade auferida.

As pesquisas de Silva (2000) e Lima et al. (2004) também apontaram a adesão ao uso de centro de custos pela maioria dos participantes. Na pesquisa de Silva (2000) o percentual foi de 51,9%, enquanto na pesquisa de Lima et al. (2004), 78,1% dos hotéis participantes declararam utilizar-se de centros de custos.

Questionados sobre o conhecimento da margem de contribuição dos produtos e serviços que ofertam (questão 5 do Apêndice A), os hotéis participantes da pesquisa se posicionaram conforme pode ser visualizado na Figura 8.

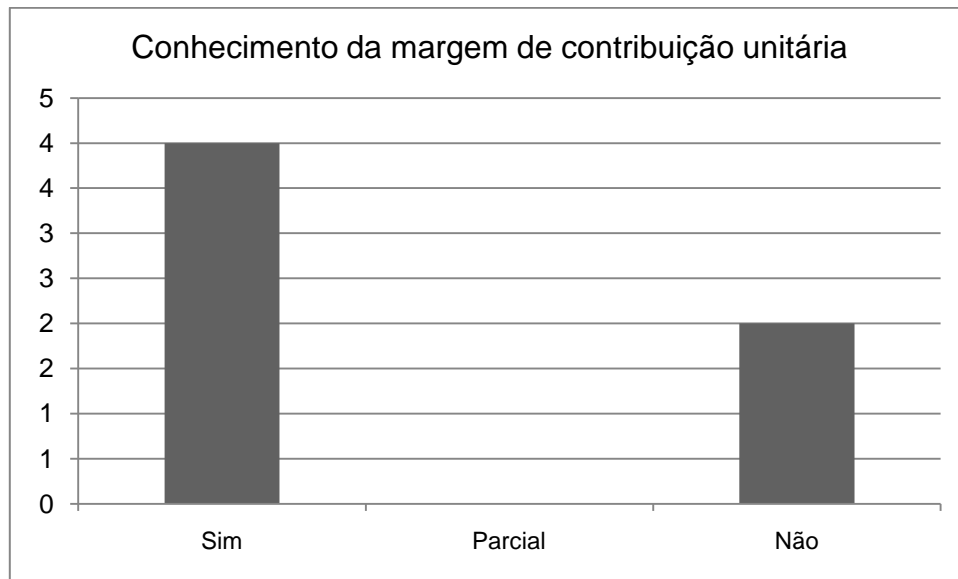


Figura 8: Conhecimento da margem de contribuição unitária  
 Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Não obstante o fato de apenas 1 dos entrevistados declarar fazer uso do custeio variável para a tomada de decisão, dentre os hotéis atingidos pela pesquisa, 4 destes afirmaram conhecer a margem de contribuição dos produtos ou serviços que oferecem, conforme aponta a Figura 8.

Na pesquisa de Lima et al. (2004) ocorre o mesmo, onde 25% dos hotéis pesquisados apontaram o custeio variável como suporte para a tomada de decisão, enquanto 56,2% disseram conhecer a margem de contribuição dos seus produtos e serviços.

Estas observações foram destacadas porque o conceito de margem de contribuição está atrelado ao custeio variável. No entanto, importa ressaltar que, conforme as necessidades informacionais do gestor, nada impede que sejam utilizados para fins gerenciais concomitantemente métodos de custeio distintos.

Neste sentido, Bornia (2009, p. 32) afirma que o modelo de gestão de custos adotado pela organização deve se adaptar às necessidades do seu modelo de gestão, a fim de que os gerentes sejam capazes de utilizar plenamente as informações fornecidas. Portanto, para que as informações geradas pelo modelo de gestão de custos produzam bons resultados, este deve estar em sintonia com o de gestão.

A margem de contribuição, conforme aludido no referencial teórico, representa

uma informação importante a partir da qual o gestor pode extrair diversos subsídios para a gestão.

Perguntados a respeito da disponibilidade de sistemas informatizados que gerem estas informações para a tomada de decisão (questão 6 do Apêndice A), os hotéis participantes da pesquisa se posicionaram conforme demonstra a Figura 9.

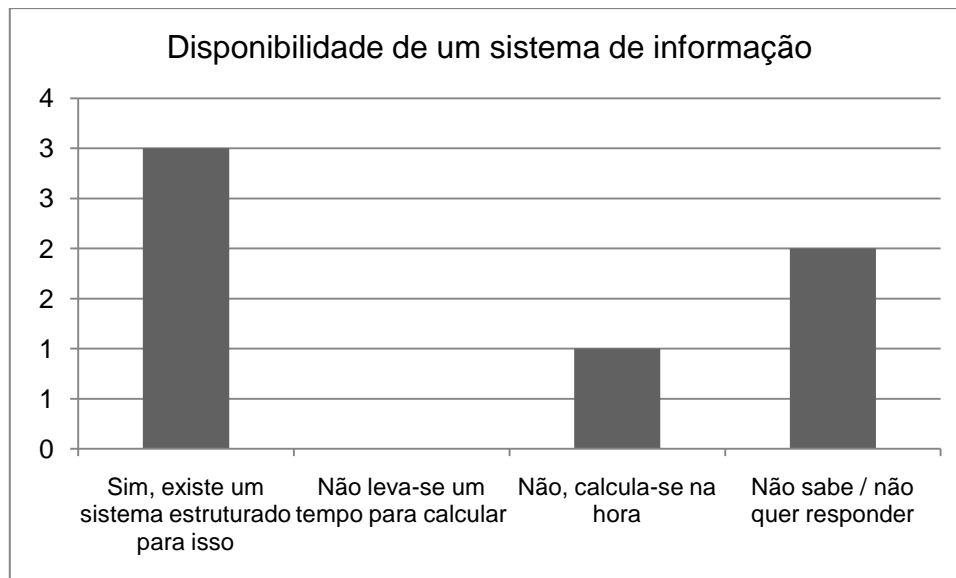


Figura 9: Disponibilidade de um sistema de informação  
Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Como pode se visualizar na Figura 9, somente 3 dos 6 hotéis constituintes da amostra alegaram dispor de um sistema que forneça as informações sobre a margem de contribuição para a tomada de decisão. Isto pode indicar o desconhecimento de tecnologias modernas que poderiam auxiliá-los representando um diferencial frente à concorrência.

Mendes Filho e Ramos (2002, p.49) apontam a instalação de sistemas de administração hoteleira como uma tendência entre os gestores de hotéis, entretanto salientam que tradicionalmente as empresas do setor não costumam aderir aos recursos que a tecnologia disponibiliza tão prontamente como outros negócios do segmento do turismo.

Questionados sobre a importância atribuída à informação de custos para a gestão

(questão 7 do Apêndice A), os hotéis participantes da pesquisa se posicionaram conforme pode ser visualizado na Figura 10.

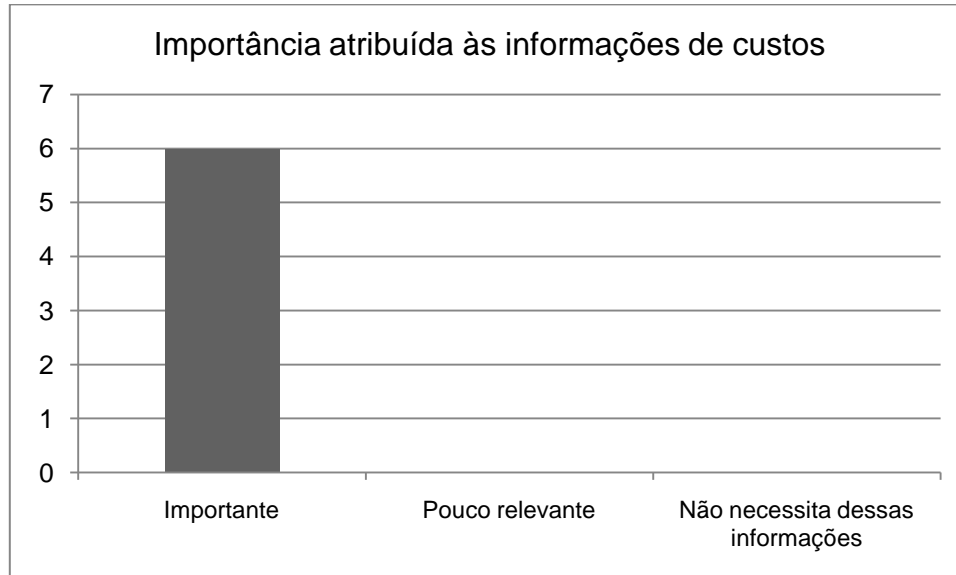


Figura 10: Importância atribuída às informações de custos

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Como se pode observar através da Figura 10, apesar da adoção de alguns métodos e técnicas que talvez não os conduzam à obtenção e ao melhor uso das informações de custos que a contabilidade poderia lhes propiciar, todos os hotéis pesquisados afirmaram considerar importante a sua utilização no processo de gestão.

Por fim, vale ressaltar que, conforme exposto na Figura 4, dos hotéis participantes desta pesquisa, a maioria é independente, não pertencendo a redes nacionais ou internacionais. Frente a inserção de cadeias internacionais, apontada como grande ameaça à sobrevivência destes empreendimentos locais, faz-se necessário, portanto, reavaliar e refletir acerca dos processos adotados para a gestão destas organizações, especialmente no que tange o gerenciamento dos seus custos.

### 3.4 ESTUDO DE CASO DO HOTEL “A”

Para analisar “in loco” como se dá a utilização de custos em uma organização hoteleira, realizou-se um estudo de caso em um dos hotéis participantes da pesquisa. A seguir são descritos e analisados os dados coletados do hotel no qual foi realizado o estudo. Assim, primeiramente evidencia-se um breve perfil da empresa pesquisada, posteriormente, apresenta-se a situação atual quanto à gestão dos seus custos, e, por fim, à luz dos autores especializados, sugere-se um modelo para o seu gerenciamento.

#### **3.4.1 Breve histórico da empresa pesquisada**

O hotel em análise é independente, está localizado no centro da cidade de Florianópolis (SC) e iniciou suas atividades em 1975, tendo sido o primeiro categorizado como cinco estrelas no município.

Nos primeiros anos de sua existência, os períodos de maior ocupação se davam entre os meses de março e dezembro, sendo os seus hóspedes essencialmente executivos e políticos. A partir da década de 1980, em função da expansão da atividade turística na cidade, embora localizado no centro, relativamente distante das praias, o hotel passou a receber também grande quantidade de turistas na alta temporada, ou seja, nos meses de janeiro e fevereiro.

Nesta época, não havia muitos hotéis instalados nas proximidades das praias que oferecessem serviços com o mesmo padrão que a empresa disponibilizava, o que lhe favoreceu. Entretanto, nos anos 1990, com a expansão da rede hoteleira no norte da ilha de Florianópolis (SC), a concorrência fez com que a demanda diminuísse consideravelmente na alta temporada.

Tendo vivenciado diferentes situações sócio-econômicas ao longo de sua trajetória, a organização sempre buscou se adaptar às diferentes demandas do mercado com vistas a consolidar a sua posição no setor. Dessa forma, hoje o público-alvo do hotel em estudo é o executivo de alto padrão que visita a cidade a negócios.

O hotel conta com 96 unidades habitacionais, distribuídas nas categorias suíte presidencial, luxo e executiva, e apartamentos luxo e superior. Além do serviço de

hospedagem, também aluga salas para eventos e dispõe de um restaurante. O quadro funcional possui cerca de 40 colaboradores.

### **3.4.2 Descrição do modelo de gestão de custos adotado**

O modelo de gestão de custos atualmente utilizado pela empresa trata-se na realidade de um modelo de desempenho financeiro da empresa como um todo. Nesse sentido, o gestor declarou que o controle gerencial é feito principalmente através do confronto entre os gastos da empresa liquidados no período e o faturamento. Esta avaliação, portanto, é realizada pelo regime de caixa. Evidentemente, muitos gastos são pagos em períodos diferentes daqueles de sua geração.

Assim, questionado acerca de qual método de custeio adotam para orientar a tomada de decisão, o gestor do hotel em estudo declarou fazerem uso das informações obtidas pelo custeio por absorção como instrumento de apoio à tomada de decisão.

Com respeito à utilização de centros de custos na apuração dos gastos, asseverou se utilizarem de centros de custos para controle dos gastos. Os gastos da empresa são organizados em centros previamente estabelecidos, como segue: administração, alimentos e bebidas, hospedagem, impostos, manutenção e suprimentos.

No centro de custos administração estão incluídas todos os gastos relativos à área administrativa hoteleira, ou seja, gastos com funcionários administrativos, tarifas bancárias, materiais de escritório, honorários de contadores, advogados, etc.

No centro de custo alimentos e bebidas estão os insumos, as diferentes matérias-primas utilizadas na elaboração das refeições. Os demais gastos inclusos no centro são vencimentos de garçons, copeiras e cozinheiras.

No centro de custo hospedagem encontram-se as contas relativas aos departamentos de recepção, governança, telefonia e lavanderia. As contas deste setor incluem salários e insumos, como materiais de limpeza e higiene, entre outros. Como há grande quantidade de diferentes insumos, estes foram agrupados nas contas materiais de limpeza e produtos de higiene, entre outros.

Impostos corresponde ao centro de custos onde se localizam contas como IPTU e outras taxas pagas a órgãos governamentais.

Todos os gastos relativos à manutenção predial e de equipamentos da empresa são direcionadas para o centro de custos manutenção. Encontram-se, neste centro, gastos com vencimentos de técnicos de manutenção, materiais elétricos, hidráulicos, acabamentos, equipamentos eletroeletrônicos, entre outras.

O centro de custos designado suprimentos se caracteriza por agrupar contas relativas à energia elétrica, gás de cozinha, combustíveis, água e esgoto.

Sobre o conhecimento da margem de contribuição dos produtos e serviços que ofertam, o respondente afirmou desconhecerem tal informação. Dessa forma, não há uma análise individual da contribuição de cada produto ou serviço oferecido.

Por fim, perguntado a respeito da disponibilidade de sistemas informatizados que gerem informações para a tomada de decisão, o respondente da pesquisa informou que não dispõe de tal recurso. A entrada de dados da documentação é processada independentemente do sistema de pagamentos do hotel. Há, portanto, retrabalho no processo de geração dos relatórios gerenciais.

### **3.4.3 Análise do modelo de gestão de custos adotado**

A seguir são realizadas inferências acerca de aspectos relacionados às informações de custos utilizadas na gestão do hotel, conforme as informações relatadas pelo gestor do estabelecimento em estudo.

Consoante ao que foi aludido no referencial teórico, nenhum método de custeio é por definição melhor do que outro. Tudo depende das circunstâncias em que as informações disponibilizadas forem aplicadas e da estrutura de gastos da empresa.

O custeio por absorção atende a legislação fiscal, assim, costuma ser utilizado pela contabilidade financeira. Entretanto, o seu uso como instrumento gerencial costuma ser criticado por alguns autores por conta do rateio dos custos fixos. O resultado obtido pode terminar distorcido, comprometendo a sua credibilidade como fonte informacional segura para o gestor calcar as suas decisões.

Ante o exposto, no hotel em estudo, onde, segundo relato do gestor entrevistado, o custeio por absorção é utilizado para nortear as tomadas de decisão e a maioria dos custos é representada pelos fixos, o uso das informações oriundas deste método podem

não representar a opção mais adequada para esta finalidade.

Silva (2000) em seu estudo apresenta um exemplo hipotético para evidenciar as implicações gerenciais do uso do custeio por absorção e do custeio variável no processo decisório, conforme o quadro 3.

Período	Unidades Disponíveis	Taxa de Ocupação	Unidades Comercializadas	
Janeiro	100	50,00%	50	
Fevereiro	95	67,37%	64	
Março	98	89,80%	88	
Abril	100	50,00%	50	
Outras informações:				
Custos fixos: U\$S 3.000/jan-abril e U\$S 3.200/fev-mar				
Custos variáveis: U\$S 40,00/unidade				
Preço da diária: U\$S 120,00/unidade				
Custeio por absorção			Em US\$	
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Vendas de UH's	6.000	7.680	10.560	6.000
(-) CSV (fixo e variável)	5.000	5.760	6.720	5.000
Resultado	1.000	1.920	3.480	1.000
Custo médio	100	90	76	100
Custeio Variável			Em US\$	
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Vendas de UH's	6.000	7.680	10.560	6.000
(-) Custos variáveis	2.000	2.560	3.520	2.000
(=) M. de contribuição	4.000	5.120	7.040	4.000
(-) Custos fixos	3.000	3.200	3.200	3.000
Resultado	1.000	1.920	3.840	1.000

Quadro 3: Exemplo hipotético

Fonte: Adaptado de Silva (2000)

A partir do exemplo, Silva (2000) infere as seguintes conclusões:

a) Pelo custeio por absorção, quanto maior a taxa de ocupação, menor o custo médio das UH's resultante. Os custos fixos diluíram-se com o uso do critério de rateio adotado nesse caso, as UH's comercializadas. No custeio variável, o custo por unidade é



de US\$ 40, independentemente da taxa de ocupação. Como se percebe, em um negócio em que se lida com a sazonalidade os resultados obtidos pelo custeio por absorção claramente ficam comprometidos no que concerne a sua utilidade para o gestor na tomada de decisão;

b) No mês de fevereiro e março, embora os custos fixos tenham aumentado, pelo custeio por absorção o custo médio diminuiu, ocorrendo o inverso quando os custos fixos voltaram ao patamar anterior (reduzido).

c) Se o gerente utilizasse a informação do custeio por absorção para decidir sobre a realização de uma promoção, não teria como saber a margem para negociação correta, pois essa oscilaria mensalmente ao sabor da taxa de ocupação. Pela margem de contribuição oferecida no custeio variável o valor seria de US\$ 79, através da qual poderia realizar suas inferências sobre a melhor promoção e outras ilações mais a partir dessa informação para sua tomada de decisão.

Destarte, percebe-se que, de acordo com o exemplo, o custeio por absorção não forneceu informações confiáveis, uma vez que agregou os custos fixos (que independem da taxa de ocupação) aos produtos e serviços do hotel.

Assim, o gestor que faz uso do custeio por absorção para a tomada de decisão, pode não estar adequadamente amparado neste aspecto por informações de custos úteis.

Os gastos são registrados no período em que se efetua a sua liquidação, porém, estes gastos podem ter sido gerados em períodos diferentes, o que pode tornar as informações provenientes dessa análise pouco confiáveis.

Gastos como energia elétrica, remuneração variável de colaboradores, gás, entre outras, são pagas após o período de utilização. Como no ramo hoteleiro sofre-se com a sazonalidade, havendo um mês de alta taxa de ocupação, tais gastos são liquidados no mês seguinte, resultando na minoração dos gastos do mês de alta ocupação e majoração do mês seguinte.

A sistemática atualmente utilizada pela empresa, como comentado no tópico anterior, não fornece informações refinadas sobre os custos de produtos e serviços. Os resultados gerados são gerais, ou seja, representam os resultados da empresa como um todo, tornando difícil mensurar a contribuição dos produtos e serviços ofertados. Não é possível identificar onde a empresa lucra ou tem prejuízo.

A margem de contribuição, conforme exposto no referencial teórico, representa uma informação importante a partir da qual o gestor pode extrair diversos subsídios para a gestão.

A adoção de centro de custos demonstra uma preocupação por parte do gestor em melhor avaliar desempenhos e controlar dispêndios por área funcional. A implantação de um centro de custos basicamente facilitaria o controle dos gastos incorridos em cada unidade, podendo trazer uma visão mais ampla e clara da alocação dos recursos financeiros, provendo o gestor com informações para uma adequada avaliação de desempenho.

O hotel participante da pesquisa informou que não dispõe de um sistema informatizado que gere informações para a tomada de decisão. Isso pode denotar o desconhecimento de tecnologias modernas que poderiam auxiliá-los representando um diferencial frente à concorrência.

A entrada de dados da documentação é processada independentemente do sistema de pagamentos do hotel. Há, portanto, retrabalho no processo de geração dos relatórios gerenciais. As informações armazenadas no sistema do hotel poderiam ser utilizadas para isso, o que, no entanto, não acontece.

### 3.5 PROPOSTA DE MODELO DE GESTÃO DE CUSTOS

Para uma análise criteriosa das atividades que agregam ou não valor, identificação de desperdícios, com vistas ao aprimoramento do desempenho produtivo e do processo decisório estratégico, sugere-se a adoção do ABC como método de custeio para o hotel em estudo.

Embora haja toda a complexidade envolvida na sua implementação e manutenção, Eller (2002), em seu estudo, assegura que a utilização do ABC é viável em hotéis, e que os resultados obtidos com a implantação tendem a superar as desvantagens.

Dessa forma, a eliminação de desperdícios conduzirá ao aperfeiçoamento dos processos que se refletirá no aumento da margem de contribuição dos produtos e serviços ofertados. Além disso, tais ações possibilitam a identificação de oportunidades

estratégicas, na redução dos custos, proporcionando vantagem competitiva perante a concorrência (ELLER, 2002).

Eller (2002) ressalta que para o desenvolvimento de uma sistemática para a implantação do ABC é necessário um estudo prévio e pormenorizado com a finalidade de avaliar o ambiente em que o hotel está inserido, e de definir as informações a serem extraídas do sistema. Todas as áreas da empresa devem estar envolvidas nessa tarefa para que a implementação do método seja bem sucedida.

Outra alternativa, no que tange os centros de custos, seria substituí-los pelo gerenciamento por centros de lucros, pois se trata de uma opção mais vantajosa que permite a determinação de rentabilidade por área, possibilitando a intervenção do gestor quando a lucratividade não for a esperada. Um centro de lucro incorre e controla os gastos e também gera receitas. Dessa forma, os gerentes destes centros não são avaliados apenas pelo controle dos gastos, mas também pela rentabilidade auferida (LUNKES, 2004).

O gestor do hotel participante do estudo assegurou que a despeito da adoção de alguns métodos e técnicas que talvez não o conduza à obtenção e ao melhor uso das informações de custos que a contabilidade poderia lhe propiciar, considera importante a sua utilização no processo de gestão.

Assim, diante da inserção de cadeias hoteleiras em Florianópolis (SC) nos últimos anos, a reavaliação dos processos adotados para a gestão desta organização, especialmente no que tange o gerenciamento dos seus custos, pode-se considerar de relevante importância para a sua sobrevivência no mercado.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são apresentadas as conclusões do trabalho e as sugestões para trabalhos futuros.

### 4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

Em face da importância que a informação de custos assume no suporte ao processo de planejamento, controle e tomada de decisão, este trabalho teve como objetivo identificar como se encontram as informações de custos utilizadas na gestão dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis (SC). Como objetivos específicos foram estabelecidos analisar como os métodos de custeio podem ser empregados na gestão, confrontar as informações utilizadas na gestão dos hotéis com a proposição da literatura especializada e investigar a importância atribuída pelos gestores das empresas hoteleiras ao uso das informações de custos na gestão.

Para atingir os objetivos deste estudo, inicialmente realizou-se uma revisão bibliográfica, com ênfase nos fundamentos teóricos da contabilidade de custos, mormente no que se refere aos métodos de custeio, a fim de reunir os elementos necessários para a sustentação deste trabalho. Posteriormente, aplicou-se para a coleta dos dados o questionário, enviado aos hotéis por correio eletrônico. Para a análise dos dados utilizou-se uma metodologia qualitativa.

Por meio da pesquisa ficou evidenciada a importância do emprego dos métodos de custeio na gestão. Úteis no provimento de subsídios para os processos de planejamento, controle e tomada de decisão, as informações de custos contribuem para trazer mais segurança à prática gerencial das organizações. Entretanto, como cada método apresenta vantagens e desvantagens na sua implementação, cabe avaliar o contexto em que são utilizados e as necessidades dos seus usuários, pois informações de custos úteis em determinada conjuntura podem não ser em outra.

Através das informações obtidas na pesquisa realizada nos hotéis, observou-se o uso majoritário do método de custeio por absorção para a tomada de decisão, representado por 50% da amostra. O estudo também apontou que consoante ao uso do

custeio por absorção, a maior parte dos hotéis utiliza-se de centros de custos para controlar gastos, perfazendo 66,7% da amostra. A maioria também declarou conhecer a margem de contribuição dos serviços e produtos que ofertam, totalizando 66,7%. Todavia, destes, nem todos dispõem de um sistema informatizado que lhes forneça estas informações imediatamente para a tomada de decisão, o equivalente a 50% da amostra.

Pôde-se constatar, confrontando-se as informações extraídas do estudo com a teoria apresentada pela literatura especializada, que nem todos os hotéis pesquisados utilizam-se de alguns instrumentos que a contabilidade de custos dispõe e que poderiam lhes propiciar informações úteis para a redução de incertezas no processo decisório. Todavia, a despeito disso, todos os respondentes afirmaram considerar importante o uso destas informações na gestão dos estabelecimentos pesquisados.

Realizou-se também um estudo de caso em um dos hotéis pertencentes ao objeto de estudo da pesquisa. Pode-se observar que a empresa não possuía informações de custos por produto e serviço que ofereciam e que as suas decisões são tomadas essencialmente a partir de resultados globais da empresa. Dessa forma, uma metodologia de custeio que gere estas informações seria útil.

Foi sugerida para o hotel analisado, então, a adoção de um modelo de gestão de custos calcado, sobretudo, no método de custeio no ABC. Mormente, por representar uma ferramenta para a gestão dos custos que oferece oportunidades estratégicas às empresas quando utilizada pela administração.

Por fim, acredita-se que o estudo contribuiu para sinalizar o *status* atual do uso das informações de custos no processo de gerenciamento dos hotéis de quatro e cinco estrelas de Florianópolis (SC), em um período no qual o acirramento da competição entre as organizações deste setor compele os seus gestores a refletirem acerca das suas práticas de gestão.

## 4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como recomendações para trabalhos futuros, vislumbram-se as seguintes possibilidades:

- Dadas as restrições no uso do questionário, em futuros estudos sugere-se

como alternativa a aplicação de entrevistas como instrumento para a coleta dos dados;

- A reprodução da pesquisa em um universo que compreenda um número maior de fontes de dados (hotéis);
- A replicação da pesquisa em regiões diferentes com fins comparativos entre os resultados encontrados;
- À luz dos conceitos inexplorados neste estudo, a realização de mais pesquisas acerca da gestão de custos nas empresas hoteleiras;
- O desenvolvimento de pesquisas semelhantes em outros setores do turismo, como restaurantes, agências de viagens, bares, entre outros.

## REFERÊNCIAS

ABIH - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS. Disponível em <<http://www.abih.com.br>>. Acesso em: 30 out. 2009.

ABIH-SC - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS - SANTA CATARINA. Disponível em <<http://www.abih-sc.com.br>>. Acesso em: 30 out. 2009.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. MARK. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

BERNARDES, Simone. **Implementação do método da unidade de esforço de produção em uma pequena indústria moveleira em Santa Catarina**: estudo de caso. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

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

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul: Educs, 1992.

CASTELLI, Geraldo. **Excelência em hotelaria**: uma abordagem prática. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

ELLER, Rosilene. **Uma sistemática para implantação do ABC na hotelaria**: um estudo de caso. 2002. Dissertação (Mestrado). Programa de Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002

FERRARI, Alonso Trujillo. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas,

2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

PIB do setor turístico de SC vai dobrar em 10 anos. Diário Catarinense, Florianópolis, 15 mai. 2009. Disponível em <<http://www.clicrbs.com.br/especial/sc/wttc/19,0,2511286,PIB-do-setor-turistico-de-SC-vai-dobrar-em-10-anos.html>>. Acesso em: 15 out. 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Gerlando A. S. F. de.; EGITO, Meline O. T. do.; SILVA, Jose G. da. **Utilização de Informações de Custos no Processo Gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região Nordeste, sob a ótica da gestão econômicofinanceira**. Revista de Contabilidade e Finanças, USP, n. 36, p. 106, 2005.

LUNKES, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

LUZ, Odone Santos e DE ROCHI, Carlos Antônio. **Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27. n.3, abr./jun 1998.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MENDES FILHO, Luiz Augusto Machado; RAMOS, Anália Saraiva Martins. **Estratégia empresarial e tecnologia de informação no turismo**. Revista Farn, Natal, v.1, n.2, p. 49, jan/jun 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistema,**



implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez e SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, J. D. G. da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira**. Tese (Doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/Universidade de São Paulo/USP, 2000.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1992.

VICECONTI, Paulo E. V. e NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 8.ed. São Paulo: Frase Editora, 2008.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: Educs, 1993.

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

## APÉNDICE

**APÊNDICE A:** Instrumento de pesquisa - Questionário

1) Qual é a posição hierárquica do respondente?

- Diretor
- Gerente-Geral
- Gerente de Área
- Controller
- Contador
- Outra Posição (especificar):

2) O hotel pertence a:

- Rede nacional
- Rede internacional
- Independente
- Outro (especificar):

3) Qual é o método de custeio utilizado para orientar a tomada de decisão? (Sugere-se consultar o Controller – Contador)

- Absorção
- Variável
- Atividade (ABC)

4) São utilizados centros de custos para a apuração dos gastos?

- Sim
- Não
- Outro critério:

5) A margem de contribuição dos produtos e serviços que ofertam é conhecida? (Por exemplo: o preço de venda de um prato no restaurante é X. O seu custo variável é Y. A margem de contribuição é  $X - Y$ )

- Sim
- Apenas de alguns produtos / serviços
- Não

6) Em relação à questão anterior, os gestores do hotel dispõem de um sistema informatizado que gere essas informações imediatamente numa tomada de decisão?

- Sim, existe um sistema estruturado para isso
- Não, leva-se um tempo para calcular
- Não, calcula-se na hora
- Não sabe / não quer responder

7) Em relação às questões 3, 4 e 5, o hotel entende que dispor dessas informações é:

- Importante
- Pouco importante
- Não necessita dessas informações