

# O USO DO CUSTEIO POR ATIVIDADES NA GESTÃO HOTELEIRA : UM ESTUDO DE CASO

**Dirlei Salete Fries**

**Roberto Mauro Dall Agnol**

## **Resumo:**

*O presente artigo discorre sobre os conceitos e aplicações do Custeio Baseado em Atividades - ABC, suas principais características e diferenças em relação aos demais métodos de custeamento, bem como as vantagens que geralmente apresenta em relação às práticas comumente adotadas para o setor de serviços. O texto também é esclarecedor, buscando desmistificar o ABC como método complexo e de difícil implantação, reduzindo sua concepção às reais dimensões de complexidade do mesmo. Para consolidar a pesquisa foi realizado um estudo de caso num hotel da região oeste do Estado de Santa Catarina. O estudo buscou diagnosticar as práticas de custeamento em uso e compará-las às práticas necessárias quando da implantação do ABC, sugerindo uma classificação voltada às atividades e permitindo uma comparação entre o custo formado a partir das práticas atuais e o custo formado a partir da aplicação do ABC. O trabalho apresenta interessantes conclusões acerca do estudo de caso realizado.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

## **O USO DO CUSTEIO POR ATIVIDADES NA GESTÃO HOTELEIRA – UM ESTUDO DE CASO**

### **RESUMO:**

**Dirlei Salete Fries**

Universidade do Oeste de Santa Catarina

zem@zipway.com.br

**Roberto Mauro Dallagnol**

Universidade do Oeste de Santa Catarina

O presente artigo discorre sobre os conceitos e aplicações do Custeio Baseado em Atividades - ABC, suas principais características e diferenças em relação aos demais métodos de custeamento, bem como as vantagens que geralmente apresenta em relação às práticas comumente adotadas para o setor de serviços. O texto também é esclarecedor, buscando desmistificar o ABC como método complexo e de difícil implantação, reduzindo sua concepção às reais dimensões de complexidade do mesmo. Para consolidar a pesquisa foi realizado um estudo de caso num hotel da região oeste do Estado de Santa Catarina. O estudo buscou diagnosticar as práticas de custeamento em uso e compará-las às práticas necessárias quando da implantação do ABC, sugerindo uma classificação voltada às atividades e permitindo uma comparação entre o custo formado a partir das práticas atuais e o custo formado a partir da aplicação do ABC. O trabalho apresenta interessantes conclusões acerca do estudo de caso realizado.

**Palavras-chave:** Custo – Atividades – Decisão.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

## **O USO DO CUSTEIO POR ATIVIDADES NA GESTÃO HOTELEIRA – UM ESTUDO DE CASO**

Uma das tendências mais importantes do mundo empresarial é a transição da economia baseada na produção para uma economia baseada nos serviços. Trata-se do que vem sendo denominado de “era dos serviços”. As organizações prestadoras de serviços devem ser lideradas com especial atenção, pois há uma composição diferenciada de interesses e colaboradores, com perfil e foco também diferenciados das organizações tradicionais.

A implantação de sistemas de custos em empresas prestadoras de serviços é considerada situação complexa, visto que o produto resultante não é visível e, além disso, grande parte dos custos envolvidos é de natureza indireta, sendo que sua alocação acaba exigindo um estudo mais aprofundado. Desta forma faz-se necessário identificar qual é o método que melhor se aplica para cada caso em particular, até a elaboração de um modelo de tal forma que se possa chegar aos custos envolvidos em cada atividade e sua correta distribuição de acordo com o uso pelos objetos de custos.

O método ABC (Custeio Baseado em Atividades), foi desenvolvido na década de 1980 nos Estados Unidos, com o propósito inicial de melhorar o custo dos produtos, porém, com o tempo se percebeu que ele poderia se transformar numa ferramenta de auxílio à gestão.

Com a necessidade de um instrumento voltado à gestão e a possibilidade de aliar a isto um controle mais rigoroso de custos, surge o ABC como uma alternativa de controle que consegue “ver” os custos de cada uma das atividades presentes no processo, permitindo uma análise sobre quais das atividades são superavitárias e quais são deficitárias. Assim o instrumento gerencial fica naturalmente criado, pois torna-se possível a visualização do todo e de cada uma das frações que o compõem.

As características das atividades de prestação de serviços não oscilam de modo muito significativo de um para outro ramo de atividade, porém há peculiaridades que não podem ser desprezadas em cada um dos setores de prestação de serviço existentes. Desta forma, por tratar-se de atividade de prestação de serviço presente de modo significativo nessa região e por não haver ou ser conhecidos métodos específicos de custeamento voltados à atividade hoteleira, foi realizado um estudo de caso visando contemplar um diagnóstico das práticas atuais e realizar um estudo de caso propondo o uso do custeio por atividades como instrumento de gestão hoteleira. O hotel escolhido, por questões éticas não tem seu nome aqui divulgado e será chamado de hotel “N”.

### **O que é o custeio baseado por atividades**

A palavra chave desse método é a atividade. Esta parte do princípio que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e é a partir daí que se torna possível analisar os custos de forma mais precisa e conseqüentemente

produzir relatórios mais consistentes para o suporte à tomada de decisão e elaboração de estratégias.

O ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento. **CHING (1995, p. 41).**

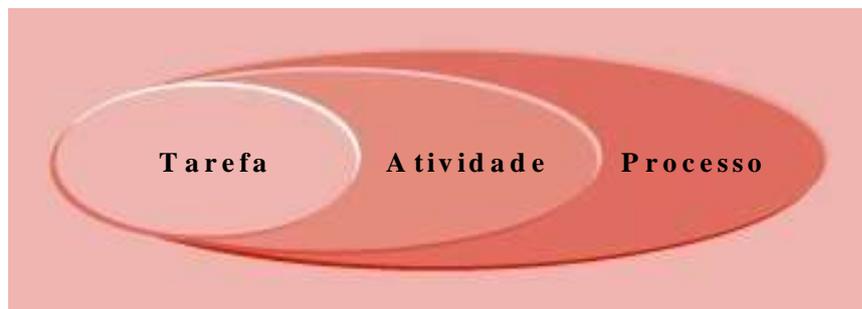
A gestão baseada em custeio por atividade possibilita aos gestores ter uma visão mais nítida da empresa. O ABC não é apenas uma ferramenta de controle de custos representa acima de tudo um apoio para gestores na tomada de decisão e na estratégia competitiva.

### **Elementos de causa e efeito para o custeio**

Em todo o processo sempre haverá algo que o fará disparar e sempre a algo a ser produzido como resultado, por exemplo, o processo de tratamento do pedido de um cliente, evidentemente sem o pedido o processo não se inicia, o resultado final do processo é a entrega do pedido ao cliente, dado o início do processo tem-se a primeira atividade.

Um processo de negócio é um arranjo ordenado de atividades que operam sob um conjunto de procedimentos para alcançar um objetivo específico, como comercializar produtos, desenvolver novos produtos ou processar pedidos de clientes. As atividades são relacionadas porque um evento específico inicia a primeira atividade no processo, a qual, por sua vez, dispara as subseqüentes. **BRINSON (1996, p.73).**

Com o ABC há, de fato, uma nova concepção da organização, quase que uma reconstrução da mesma, onde o foco passa do todo para as atividades que compõem este todo e a participação, quase que natural, de cada atividade no processo como um todo.



**Figura 1:** Relações entre os processos, atividades e tarefas.  
**Fonte:** BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades, p. 55.

Uma vez que os processos são compostos por atividades a análise permite visualizar o que pode ser melhorado ou eliminado dentro de um processo. Os processos são compostos por atividades que não necessariamente são realizadas dentro de um mesmo departamento.

Contudo observa-se que partindo da análise dos processos da organização torna-se possível identificar quais são as atividades envolvidas em determinado processo, se as mesmas estão agregando valor ao cliente mediante sua execução, ou ainda visualizar a eficiência com que os processos estão sendo desenvolvidos. Cabe ainda comentar que a performance de uma atividade depende da performance da atividade que a precede evidenciando a necessidade de sincronia entre os indivíduos envolvidos nos processos.

Têm-se as tarefas como sendo as partes menores da atividade ou etapas da atividade, ou ainda movimentos específicos que contribuem para um resultado. Inúmeras tarefas podem fazer parte de uma atividade, como por exemplo, a atividade de compras, onde as tarefas são o recebimento de propostas, a identificação da melhor proposta e a realização do pedido, entre outras.

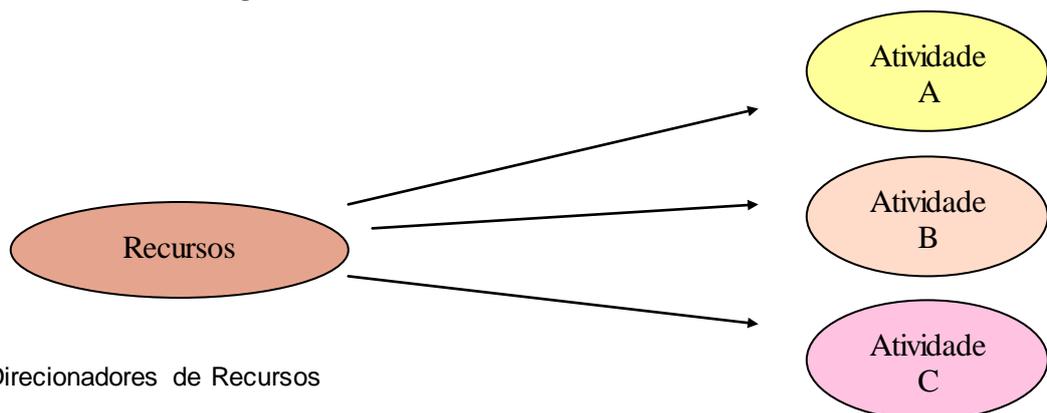
NAKAGAWA (1994, p.42) define as atividades em sentido restrito, “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Já em sentido mais amplo, “a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos”. O mesmo ainda caracteriza a atividade à sua forma mais simples: “processamento de uma transação. Este pode ser descrito em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos”.

O ABC além de permitir a visualização da empresa através das atividades que a compõe, também possibilita o cálculo dos custos dessas atividades com um maior grau de precisão transformando este fator em mais um diferencial competitivo.

Com base no pressuposto do ABC, que parte do princípio de que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades, os quais são distribuídos as mesmas através dos chamados direcionadores de custos. Cogan (1995) cita: "Para se custear as atividades que compõe os processos utilizam-se os direcionadores de custos, que são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas”.

Entendem-se como recursos os custos envolvidos nos processos de produção tais como mão-de-obra, tecnologia, materiais etc.

Os direcionadores de recursos, por sua vez, identificam a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, demonstrando a relação entre os recursos gastos e as atividades.



**Figura 2:** Direcionadores de Recursos

Os direcionadores de atividades completam o processo, identificando a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos, indica a relação entre as atividades e os produtos.

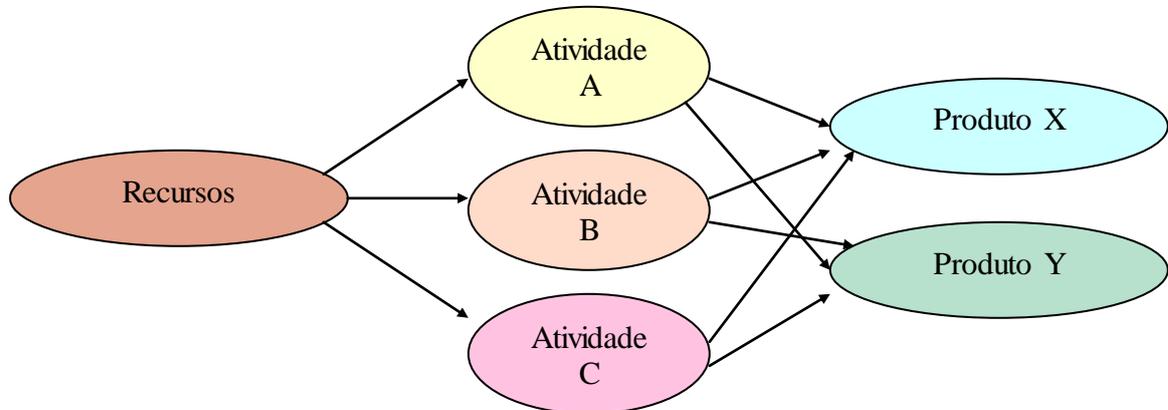


Figura 3: Direcionadores de Atividades

### O ABC e os Sistemas Tradicionais

Abaixo está descrita uma tabela que diferencia um sistema tradicional de rateio de custos e o sistema do ABC (Custeio Baseado em Atividades).

Sistemas tradicionais	ABC
<p>Assume que produtos consomem custos</p> <p style="text-align: center;"> <b>Recursos</b>            ↓  <b>Consumidos</b>            ↓  <b>Produtos</b> </p>	<p>Assume que atividades consomem recursos e objetos de custo demandam atividades</p> <p style="text-align: center;"> <b>Recursos</b>            (São consumidos por )            ↓  <b>Atividades</b>            (Que são demandados por)            ↓  <b>Objetos de custos</b> </p>

Figura 4: comparação entre os sistemas tradicionais e o ABC

No ABC o cálculo do custo do produto é feito através do rastreamento de todas as atividades relacionadas aos produtos, com base no respectivo consumo.

Os sistemas tradicionais de custos medem com precisão os recursos que são consumidos proporcionalmente ao número de componentes produzidos dos produtos. Esses recursos incluem a mão-de-obra direta, o material direto, as horas de máquinas e energia.

Em contra partida existem os chamados custos indiretos os quais não se relacionam diretamente com o produto dificultando assim sua alocação. Nesse sentido o método de custeamento baseado em atividades é muito superior aos demais sistemas, pois sua maior preocupação é com os custos indiretos.

Visando um estudo prático da aplicação do ABC para uma atividade hoteleira, foi realizado um estudo de caso, conforme se apresenta na seqüência:

## 1. Descrição do hotel “N”

O Hotel “N” situado no oeste de Santa Catarina atua no mercado há um ano, possui 72 acomodações divididas entre as categorias luxo (vinte e quatro unidades), super luxo (trinta e seis unidades) e suítes (doze unidades). As três categorias oferecem serviços para casal e individual. O mesmo apartamento pode ser utilizado tanto para casal quanto para individual, porque as camas ali dispostas são separáveis. Para a aplicação do método ABC foi analisado as diárias de casal. O quadro funcional do Hotel é composto por 31 (trinta e um) funcionários. Alocados conforme descrito na Figura 5.

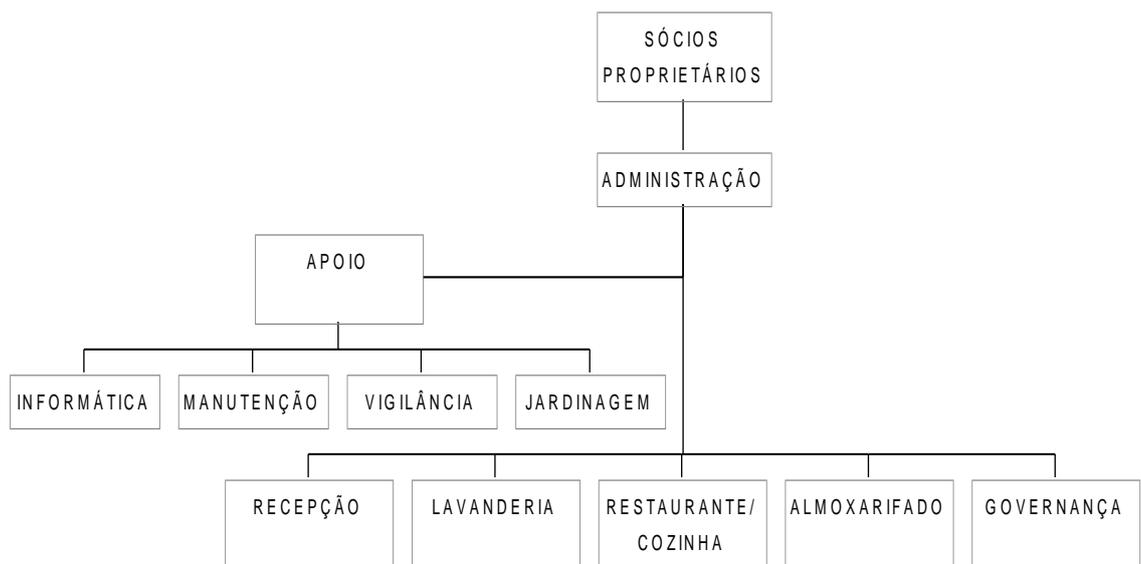


Figura 5: Organograma do Hotel “N”

## Sistema de custeamento em prática no hotel “N”

O principal problema encontrado pelo hotel “N” é a falta de um sistema próprio de custeamento. O mesmo não possui sistema de custeamento, ou seja, todo o custo relativo aos esforços para a manutenção dos serviços é controlado conjuntamente em planilhas, cuja administração classifica por tipo de custo. Para o início das atividades e para a formação de preço foi realizada uma pesquisa de mercado em organizações do mesmo porte.

Numa análise mais profunda, o principal problema desta formação de preços é que não são levados em consideração detalhes como os custos das atividades,

tempo de execução dos serviços e outras informações relevantes para a formação de preço. Isso dificulta a tomada de decisão, pois não se sabe o custo exato de cada serviço prestado, também não é possível visualizar se está havendo algum tipo de desperdício e onde este acontece. Neste sentido a aplicação do ABC, (Custeio Baseado em Atividades) parece estar entre os mais indicados, pois ele identifica o custo por atividades, contribuindo assim para uma formação de preços real, oferecendo informações mais consistentes para auxiliar a gestão na tomada de decisão.

### Aplicação do ABC no hotel “N”

Inicialmente foram rastreadas todas as atividades e tarefas de todos os departamentos do hotel, os departamentos existentes no hotel estão descritos no organograma, **figura 5**. Após a identificação das atividades e tarefas foi necessário identificar os custos diretos e indiretos o que totalizaram: Custo total R\$57.031,94, desses R\$ 19.312,71 representam o Custo direto e R\$ 37.230,05 representados pelos Custos indiretos.

O que se tem observado é que os custos indiretos têm crescido muito nesses últimos tempos, sendo que, nos anos 70, os CIFs representavam algo em torno de 5% dos custos totais, e hoje esta proporção pode chegar a 70% em empresas com elevado índices de automação. No caso do Hotel “N” que é um prestador de serviços o índice de custos indiretos está próximo de 70%.

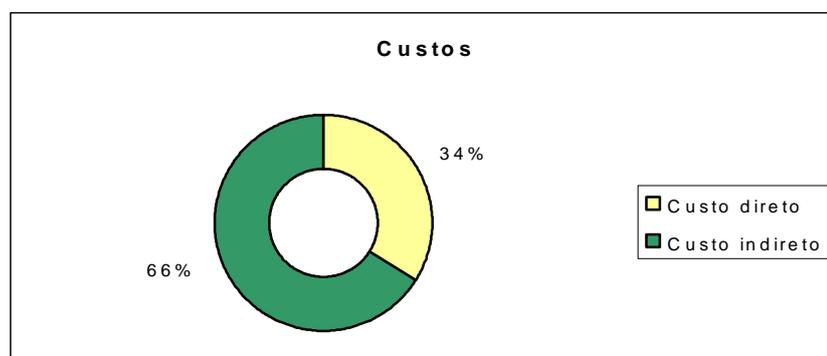


Figura 6: Custos do Hotel “N”

O objetivo principal do ABC é a atribuição dos custos indiretos ao bem ou serviço produzido na empresa. Nesse sentido, analisando as atividades e o recurso consumido em cada uma delas, este método consegue atribuir aos objetos de custo os recursos consumidos pelos mesmos, conseguindo desta forma um preço de venda mais correto.

Identificadas às atividades e tendo o valor dos custos indiretos, faz-se necessário identificar os direcionadores de recursos que serão utilizados para que se possa chegar aos custos totais das atividades (tabela 1).

Setor	Atividades	R\$ Por atividade	Direcionador	Objetos de custos
Administrativo	Supervisão	5.823,37	Tempo	Todos

Informática	Informática	1.480,98	Tempo de programação	Todos
Manutenção	Manutenção	5.495,00	Número de chamada	Todos
Vigilância	Cuidar da segurança	175,66	Tempo	Todos
	Fazer a ronda	175,66	Tempo	Todos
Jardinagem	Jardinar	1.468,37	Área	Todos
Recepção	Recepcionar	5.415,12	Tempo	Todos
Lavanderia	Lavagem de roupas	3.388,41	Kg de roupas	Todos
	Passar roupas	1.118,56	Kg de roupas	Todos
Cozinha e Restaurante	Cozinhar	5.101,30	Nº de clientes	Todos
	Servir	2.146,57	Nº de clientes	Todos
	Limp. Coz/rest.	2.046,87	Tempo	Todos
Almoxarifado	Controle e pesq.	874,81	Tempo	Todos
Governança	Limpar setores	1.339,24	Quantidade de produtos	Todos
	Org.Limp.Hig.aptos	1.180,13	Tempo	Todos

Tabela 1 - Identificação das atividades dos setores do Hotel "N"

O quadro acima mostra os setores do hotel "N", as atividades de cada setor, o total de recursos indiretos consumidos pelas atividades, os direcionadores de recursos que se fizeram necessário para se obter o custo total de cada atividade e os objetos de custo que se utilizam dessas atividades. No caso do Hotel "N" todos os objetos de custo utilizam os serviços prestados pelas atividades, pois todos os clientes compram o mesmo objeto, no caso os quartos e os serviços são prestados igualmente.

Após obtermos o valor dos custos indiretos que cada atividade consome é necessário repassar aos objetos de custos esses valores e na medida que estes necessitarem. Como direcionador de atividades foi utilizado o número de apartamentos.

Objetos de custo	Recursos diários	Nº de aptos	Recursos diários (ABC)
Luxo	R\$ 349,69	24	R\$ 14,57
Super luxo	R\$ 564,89	36	R\$ 15,69
Suíte	R\$ 326,43	12	R\$ 27,20
Total	R\$ 1.241,01	72	R\$ 57,46

Tabela 2 - Demonstrativo do custo dos objetos (indiretos)

Na tabela 2 pode-se visualizar os objetos de custos, o total de recursos indiretos diários consumidos pelos 72 apartamentos totalizando R\$ 1.241,01 e os recursos diários indiretos de cada apartamento encontrado pelo sistema de custeamento ABC.

Objetos de custo	Custo total unit.	%	R\$ Preço venda	%
Luxo	R\$ 37,71	29	R\$ 115,00	28
Super luxo	R\$ 39,18	30	R\$ 139,00	33
Suíte	R\$ 51,91	40	R\$ 165,00	39
Total	R\$ 128,80	100	R\$ 419,00	100

Tabela 3 - Comparação entre custo total e o preço de venda

Como o Hotel “N” não possui sistema de custeio a única forma encontrada para fazer uma comparação foi os recursos totais utilizados pelos apartamentos e o preço de venda praticado pelo hotel “N”, assim podemos avaliar que: o apartamento Luxo consome 29% (vinte e nove pontos percentuais) dos recursos totais e gera de receita 28% (vinte e oito pontos percentuais) do total de receitas. A Suíte consome 40% (quarenta pontos percentuais) do total de recursos e retorna em receita 39% (trinta e nove pontos percentuais). O Apartamento Superluxo consome 30% (trinta pontos percentuais) dos custos totais e gera de receita 33% (trinta e três pontos percentuais) do total de receitas auferidas pelo Hotel “N”.

Nota-se desta forma que o apartamento Superluxo consome menos recursos e gera mais receitas, isto é injusto para o cliente, pois este acaba pagando por algo que não está consumindo e nos outros dois tipos de apartamentos os clientes acabam consumindo mais e pagando menos. Desta forma o Hotel “N” deveria rever seus preços de venda para que seus clientes paguem o preço justo do que realmente estão consumindo.

### **Utilização do ABC como instrumento de informação**

Inúmeros são os fatores que tanto podem levar uma organização ao sucesso ou insucesso, a tomada de decisão com base em informações distorcidas é um dos fatores que podem levar uma empresa a perder seu espaço no mercado, como é o caso do Hotel estudado em que o cliente do apartamento Superluxo acaba pagando pelo que não consome. As informações advindas dos relatórios internos e externos precisam ser consistentes e dinâmicos para que as empresas possam continuar aptas a concorrer no mercado.

Não poderia ser diferente no contexto contemporâneo atual. A informação é o ponto de partida para as ações administrativas e a geração de informações confiáveis o objetivo na tomada de decisão.

### **CONCLUSÃO**

Com a utilização do ABC, pode-se obter um custo real para cada atividade e conseqüentemente para serviços prestados, evitando-se assim distorções na formação do preço final.

É certo que existem várias formas de se ratear os custos, porém, o ABC, aliado com outras formas de análises, por exemplo, a Gestão Baseada em Atividades, demonstra que pode ser uma ótima ferramenta de custeamento e apoio na tomada de decisão.

Enfim, o ABC demonstra ser o método de custeio mais apropriado para empresas prestadoras de serviços, contribuindo para, através dos controles, haver maior poder de competição, pois conhecendo seus serviços e os custos incorridos em cada um deles a decisão tomada tende a ser a mais acertada.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BOISVERT, Hugues. Contabilidade por Atividades.
- BRIMSON, A James. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem em Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas 1996.
- CASSARO, A. C. **Sistemas de Informações para Tomada de Decisões**. 2. ed. São Paulo, Pioneira, 1995.
- COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing: ABC**. São Paulo: Pioneira
- DALL'AGNOL, Roberto Mauro. **A Contabilidade por Atividades Como Instrumento de Gestão Universitária – Estudo de Caso na UNOESC**. Dissertação de Mestrado. EPS, UFSC, 2001.
- DE MARCO, Betania. **O Método ABC como alternativa de Custeamento para Organizações Contábeis**. Monografia de Especialização. CCSA, UNOESC, 2002.
- GONÇALVES, José Ernesto Lima e DREYFUSS, Cassio. **Reengenharia das Empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1982.
- LEONE, S.G. George. **Curso de Contabilidade de Custos: Contém o ABC**. São Paulo: Atlas 2000.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- NASH, J. F. & ROBERTS, M. S. **Accounting Information Systems**. New York: Macmillan, 1984.
- PADOVEZE, L. Clovis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistema de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas 2002
- RICCI, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. São Paulo: USP, Tese de Doutorado, 1989.
- WU, Frederick H. **Accounting Information Systems: Theory and Practice**. New York, Macgraw-Hill, 1983.
- Anais do VII Congresso Brasileiro de Custo. Agosto, 2001.