

# **PESQUISA EMPÍRICA SOBRE A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO EM HOTÉIS E POUSADAS DA CIDADE DE MACEIÓ/AL**

**Cleverson Fonseca Calazans**

**Isaac Soares Vasconcelos**

**Erica Dos Santos Gonçalves**

**Andréa Rodrigues Barbosa**

**Rejane Cristina Sarmiento Buarque**

## **Resumo:**

*Este trabalho tem por objetivo destacar, com base na pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003) - realizada através de entrevistas pessoais com 25 empreendimentos turísticos (hotéis e pousadas) cadastrados no banco de dados da SETURES (Secretaria do Estado de Turismo e Esportes) de Alagoas - que embora a maioria dos gestores do setor hoteleiro da cidade de Maceió/AL desconheçam a utilização de sistemas de custeio, a Contabilidade de Custos através da abordagem de sistemas de custeio permite um maior suporte a gerência das empresas, reduzindo o grau de incerteza no processo de tomada de decisões. No ambiente dinâmico de hoje as organizações necessitam se modernizar utilizando sistemas de custeio que possibilitem ao segmento hoteleiro maiores chances de redução dos custos, maximizando os resultados e permitindo ampliar as perspectivas de vantagem competitiva.*

## **Palavras-chave:**

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

## **PESQUISA EMPÍRICA SOBRE A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO EM HOTÉIS E POUSADAS DA CIDADE DE MACEIÓ/AL**

**Cleverton Fonseca Calazans**  
Universidade Federal de Alagoas  
rejsarmento@hotmail.com

**Isaac Soares Vasconcelos**  
Universidade Federal de Alagoas

**Erica dos Santos Gonçalves**  
Universidade Federal de Alagoas

**Andréa Rodrigues Barbosa**  
Universidade Federal de Alagoas

**Rejane Cristina Sarmiento Buarque**  
Universidade Federal de Alagoas

Este trabalho tem por objetivo destacar, com base na pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003) - realizada através de entrevistas pessoais com 25 empreendimentos turísticos (hotéis e pousadas) cadastrados no banco de dados da SETURES (Secretaria do Estado de Turismo e Esportes) de Alagoas - que embora a maioria dos gestores do setor hoteleiro da cidade de Maceió/AL desconheçam a utilização de sistemas de custeio, a Contabilidade de Custos através da abordagem de sistemas de custeio permite um maior suporte a gerência das empresas, reduzindo o grau de incerteza no processo de tomada de decisões. No ambiente dinâmico de hoje as organizações necessitam se modernizar utilizando sistemas de custeio que possibilitem ao segmento hoteleiro maiores chances de redução dos custos, maximizando os resultados e permitindo ampliar as perspectivas de vantagem competitiva.

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

## **PESQUISA EMPÍRICA SOBRE A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO EM HOTÉIS E POUSADAS DA CIDADE DE MACEIÓ/AL**

### **I. Introdução**

Nos dias atuais, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva nas empresas, a perseguição ao menor custo, sem afetar a funcionalidade e a qualidade dos serviços, vem sendo um dos objetivos permanentes nas empresas que almejam excelência empresarial. Os gestores tendem a buscar informações necessárias para reduzir as incertezas ao mensurar os resultados e proporcionar um acurado controle dos custos.

Essas informações podem ser obtidas, muitas vezes, mediante a utilização de métodos de custeio. A fim de mostrar como isso ocorre, o presente artigo aborda os principais métodos de custeio, evidenciando também um estudo exploratório, baseado numa pesquisa com questionário estruturado e entrevistas pessoais, identificando que apesar da importância da utilização dos métodos de custeio os gestores da maioria dos hotéis da cidade de Maceió/AL ainda administram seus empreendimentos turísticos praticamente desconhecendo os sistemas de custeio que subsidiam o processo de tomada de decisões.

Goeldner, Ritchie e McIntosh (2002) *apud* Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2003) afirmam que o Turismo cresceu e é uma atividade de importância e significado mundiais sendo, para vários países, o maior produto no mercado internacional, destacando-se como um dos três maiores setores, conseqüentemente, uma grande força social e econômica no mundo.

Beni *apud* Bezerra (2001:58-9) divide o setor turístico em dois ramos básicos: o de hotelaria e o de agências de viagens. A hotelaria não vive apenas do turismo, pois atende a demanda de celebrações sociais, que não se enquadram na atividade turística. Sem contar que nem todos os hóspedes de hotéis podem ser classificados como turistas, como por exemplo, os que viajam a negócios ou para tratamento de saúde. A partir da segmentação turísticas, eles passaram a ser considerados turistas.

Bezerra (2001), discorre que sob o ponto de vista da visibilidade, o turismo está centralizado nos hotéis e nas agências de viagens, pois uma parcela importante de sua clientela está formada por turistas. Do ponto de vista econômico, o turismo afeta direta ou indiretamente mais de 52 setores. Estes não são diretamente visíveis, mas de grande importância, inclusive como espaço profissional para administradores.

A empresa hoteleira constitui-se como essencial à infra-estrutura da atividade turística, tornando-se um dos sustentáculos principais para a fixação e o desenvolvimento desse mercado turístico (OLIVEIRA *apud* BRESOLIN, 2001).

Apesar do setor hoteleiro contribuir ativamente com o fortalecimento do mercado turístico, com a geração de renda e de empregos, esse segmento vem enfrentando diversos problemas, entre eles: a dificuldade de administrar os escassos

recursos financeiros provenientes dos períodos de baixa temporada para cobrir as despesas e custos fixos (considerando a infra-estrutura dos grandes hotéis) e a não utilização de sistemas integrados de informação que facilitariam o processo de tomada de decisões.

Para Barbosa e Assis (2000), "*as organizações procuram maximizar os seus resultados com uma concomitante diminuição das despesas e dos custos, sendo assim uma necessidade imperativa de se fazer um esforço maior para obter lucros. Frente à essa realidade é imprescindível a utilização de um sistema de informações, que como ferramenta, seja um recurso suporte da gerência da empresa para reduzir o grau de incerteza na tomada de decisões relativas ao cumprimento de seus objetivos e de sua missão*".

Segundo Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2003), é comum expressar uma mentalidade antiga vivenciada nos hotéis da cidade de Natal/RN, tendo em vista que não existe uma integração entre os setores operacionais tão importantes para a melhor tomada de decisões num mercado tão competitivo e cada vez mais exigente.

A falta de integração entre os setores no segmento hoteleiro também foi constatada na pesquisa de Calazans e Vasconcelos (2003), abordando inclusive que a maioria (64%) das empresas entrevistadas (hotéis e pousadas) não utilizam plano de contas único e sistema integrado de informação (ERP ou similar). Grande parte dos hotéis e pousadas da cidade de Maceió/AL possuem uma administração familiar e apesar da maioria (82%) possuírem um setor específico para controlar os custos, não utilizam métodos de custeio, aplicando uma mentalidade antiga vivenciada pelos gestores.

Aliado à atividade principal, que é a de oferecer hospedagem, as empresas hoteleiras possuem a capacidade de atuar fortemente nas áreas de alimentação, bebidas e eventos, completando e qualificando a prestação dos seus serviços. Permitindo um envolvimento contínuo com o mercado consumidor, caracterizando uma atividade completa e complexa, em constante transformação e adaptação às novas realidades tecnológicas e de mercado.

Diante da complexidade e dos obstáculos enfrentados pelo segmento hoteleiro, a contabilidade de custos através da utilização de métodos de custeio detém a possibilidade de gerar relatórios que subsidiam os gestores desse segmento no processo de tomada de decisão. Essa abordagem será detalhada no decorrer desse artigo que foi estruturado em seis seções, além desta primeira seção.

A segunda seção expõe sobre Sistemas de Custos, a terceira sobre o Setor Hoteleiro (Conceitos - Classificação) e relata também sobre aspectos do setor turístico no Estado de Alagoas.

A quarta seção refere-se as considerações relacionadas à pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003), ao investigar 25 empreendimentos turísticos (hotéis e pousadas) cadastrados no banco de dados da SETURES (Secretaria do Estado de Turismo e Esportes) de Alagoas. Expõe-se pela investigação sobre os métodos de custeio utilizados pelas empresas do setor hoteleiro.

Finalmente, a última seção apresenta algumas considerações finais que podem ser tiradas a partir dos assuntos tratados no artigo.

## **II. Sistemas de Custos**

Segundo Martins (2003), o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade.

Nash e Roberts *apud* Nakagawa (1995), definem o sistema de informação global de uma empresa da seguinte maneira: "O sistema de informação 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."

Para Borna *apud* Correa (2002), "o primeiro objetivo básico de um sistema de custos é encontrar os custos dos produtos para avaliação dos estoques, permitindo, deste modo, a determinação do resultado da empresa pela contabilidade financeira. Outros objetivos são o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisão".

Horngrén, Foster e Datar (1997), abordam que a tarefa principal dos gestores é o gerenciamento de custos. E que cada vez mais, as empresas estão procurando melhorar seus sistemas de custeio. Um sistema de custeio apropriado é aquele que na maioria das vezes resulta numa melhor mensuração da não-uniformidade no consumo de recursos pelas ordens, produção e clientes. O acirramento da competição e os avanços tecnológicos aceleram essas melhorias.

Segundo Martins (2003), "*custeio significa método de apropriação dos custos*". Diversos métodos de custeio existem e, como sempre ocorre na Contabilidade de Custos, há controvérsias entre os autores sobre as nomenclaturas utilizadas para tais métodos.

Os métodos de custeio mais conhecidos ou utilizados são o custeio por absorção, o custeio pleno, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing* - ABC). Pretende-se aqui abordar as características de cada um deles e relatar sobre a escolha dos sistemas de custos.

### **- Custeio por absorção**

Para Martins (2003, p.37), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Os demais gastos (administrativos, financeiros e de vendas) não são absorvidos pela produção e sim debitados diretamente ao resultado do período.

Alguns autores ilustram esse método em ambiente industrial, como por exemplo, Leone (1981, p.237) "*o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais*".

Segundo Crepaldi (2002), é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

### **- Custeio pleno**

No começo do século XX, o custeio pleno ou "RKW" (abreviação de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) foi implantado na Alemanha e depois tornou-se mundialmente conhecido (Martins, 2003, p. 220). O custeio pleno pode ser considerado uma extensão do custeio por absorção, pois apropria ao valor do produto todos os gastos, quer diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. A diferença

desse sistema de custeio está na apropriação de todas as despesas administrativas, financeiras, de comercialização aos produtos.

Segundo Vilela, Menezes e Vollert Jr. (2000), o método dos centros de custos (RKW), é o sistema de custos tradicional mais utilizado pelas empresas hoteleiras brasileiras para execução de análise dos custos indiretos de produção, porém este método utiliza-se de base de rateio relacionados com o volume de produção como custos de mão-de-obra direta, deficientes aos ambientes modernos, pois os custos das despesas indiretas (despesas de estrutura e custos de transformação), nem sempre estão relacionados ao trabalho direto, distorcendo o resultado da alocação dos custos aos produtos. Como o método dos centros de custos também não trabalha com atividades, dificulta a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos responsáveis pelos seus gastos e, conseqüentemente, o melhoramento constante do processo produtivo.

### **- Custeio variável**

Segundo Martins (2003, p. 204), o custeio variável (ou direto), só agrega aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Para Leone (1997, p. 322), *“o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período”*.

Uma definição derivada do custeamento variável é a margem de contribuição. Wernke (2001, p. 42), a conceitua como sendo o valor resultante da venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado.

A partir do cálculo da margem de contribuição a potencialidade de cada produto é visivelmente evidenciada, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro, propriamente dito.

### **- Custeio ABC**

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), os sistemas ABC exploram o conhecimento das operações pelos gerentes por meio de entrevistas minuciosas (assim como dos registros da companhia) para identificar as atividade-chaves e os direcionadores e os custos de cada atividade, aos níveis de unidade produzida de lote e de sustentação do produto. Para determinar o custo de uma atividade, o sistema ABC muitas vezes depende das análises técnicas e das opiniões colhidas com pessoal operacional (método da entrevista).

Para Miranda (1999), o sistema ABC é baseado no pressuposto de que custos são direcionados por atividades requisitadas pelo processo produtivo e levados aos produtos. Nesse sistema, os custos indiretos são, num primeiro estágio, associados às atividades e num segundo estágio são alocados aos produtos através de direcionadores de custos. No segundo estágio, está a característica mais importante do ABC. Não apenas a natureza da alocação (através de atividades no

ABC) é diferente do tradicional sistema de custeio, mas também o número de bases de alocações usadas é bem maior.

Para Kaplan e Cooper (1998), embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem. Esses autores, discorrem que as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias e que precisam do custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos.

O ABC não é uma nova técnica, em essência, mas a aplicação da experimentação e das técnicas testadas em um caminho que é novo. Os resultados podem também ser compreendidos e interpretados por contadores e não contadores, igualmente. Ele é uma abordagem da análise de custos que auxilia a organização a analisar sua base de custo em melhores condições do que a contabilidade departamental convencional. Ele analisa o comportamento do custo por atividades, relacionando essas atividades ao consumo do custo e possibilitando a identificação de fatores que causam a despesa a ser incorrida. Capacita gerentes a utilizar informações de custo no processo de tomada de decisão, em todos os níveis da organização, focalizando os fatores que direcionam os custos e as implicações das mudanças desses fatores sobre a lucratividade de toda a organização (MABBERLEY, 1992).

#### **- Escolha do método de custeio**

Nos dias atuais de concorrência feroz as empresas precisam se transformar em organizações competitivas. E para tanto, os gestores das empresas de serviços necessitam de informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que desempenham, além de compreender precisamente o custo e a lucratividade de cada um de seus produtos, serviços e clientes.

Kaplan e Cooper (1998) expõem que as empresas de serviços são o contexto ideal para compreender por que as empresas precisam de sistemas diferentes para controle operacional e para medição dos custos e da lucratividade de produtos e clientes.

Os autores acima afirmam que, as empresas de serviços precisam de um sistema de controle operacional que ofereça *feedback* sobre as despesas incorridas em cada uma das suas unidades organizacionais, além de outras medidas de desempenho como qualidade e tempo de resposta.

Martins (2003) discorre que a escolha do sistema depende do objetivo que com ele se pretende atingir; o seu nível de detalhes também depende disso e do quanto se gastará para a sua obtenção. As informações são caras e sua utilidade não é igual em todos os níveis de detalhes. Sua adoção como "pacote" é temerária.

O uso indiscriminado de "pacotes" de sistemas, já pré-moldados e desenhados, pode, na maioria das vezes, provocar extraordinários insucessos. O fato de um sistema estar funcionando satisfatoriamente numa empresa não implica que ele tenha sucesso numa outra, já que o grau de detalhamento em termos de estrutura administrativa, qualidade do pessoal e educação pode ser diferente.

A escolha do sistema de custeio deve evidenciar inúmeros fatores, entre eles: a proporção de custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e a relevância de cada uma dessas espécies de custos dos vários produtos ou serviços prestados pela empresa.

“O Sistema de Custos aplicado para a hotelaria é conceituado como sendo uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços, e sua aplicabilidade poderá ser a análise por produto, serviço, setor, etc.” (Zanella, 1993:11).

Vilela, Menezs e Vollertt Jr (2000), propõe a utilização de um modelo de avaliação e medição das atividades dos hotéis seguindo o princípio de custeio por absorção e utilizando-se de uma combinação dos métodos do custo padrão para tratamento dos materiais diretos e matérias-primas, e do custeio baseado em atividades – ABC para análise dos custos indiretos fixos, medição das perdas e despesas de estrutura.

### III. Setor Hoteleiro

O turismo é uma atividade do setor terciário da economia, sendo que a qualidade do produto turístico pode ser comprometida pela multiplicidade de seus componentes. O valor “residual” do produto turístico, após o consumo não é um bem material, mas uma experiência satisfatória ou não de um tempo vivido, dependendo da qualidade dos serviços oferecidos (BEZERRA, 2001:57-8).

A análise de Beni *apud* Bezerra (2001:58), permite compreender a complexidade do ambiente no qual se insere a empresa turística, a saber:

*“O elemento do fenômeno turístico traduz-se pelo equipamento receptivo e fornecimento de serviços para a satisfação das necessidades do turista a que se denomina Empresa Turística. Esta empresa é responsável pela produção, preparação e distribuição dos serviços turísticos ou pela apresentação dos bens turísticos materiais (monumentos, museus, galerias de arte) e imateriais (clima, paisagem, praias e outros) e de bens turísticos duráveis, como artesanato, ou perecíveis como gastronomia.”*

Segundo Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2003) pode-se confirmar a relevância do turismo no Brasil, a partir de dados da EMBRATUR (2001, p. 172), que demonstram que desde 1999 esta atividade, encontra-se em terceiro lugar como um dos principais produtos de entradas de divisas para o país, se destacando dentre outras atividades econômicas bastante importantes.

Tabela 01. Principais produtos Arrecadores de Receitas do Brasil - 1999/2000

Produto	1999 (em US\$ mil)	Colocação em 1999	2000 (em US\$ mil)	Colocação em 2000
Material e Transportes	7.119	1º	9.394	1º
Produtos Metalúrgicos	5.056	2º	5.896	2º
Soja	3.733	4º	4.149	4º
Produtos Químicos	3.450	5º	4.067	5º
Minérios	2.943	6º	3.255	6º
Turismo	3.994	3º	4.227	3º

Fonte: Anuário estatístico - Embratur/2001 *apud* Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2003)

Beni *apud* Bezerra (2001, p. 58) divide o setor turístico em dois ramos básicos: o de hotelaria e o de agências de viagens. A hotelaria não vive apenas do turismo, pois atende a demanda de celebrações sociais, que não se enquadram na atividade turística. Sem contar que nem todos os hóspedes de hotéis podem ser classificados como turistas, como por exemplo, os que viajam a

negócios ou para tratamento de saúde. A partir da segmentação turística, eles passaram a ser considerados turistas. Sob o ponto de vista da visibilidade, o turismo está centralizado nos hotéis e nas agências de viagens, pois uma parcela importante de sua clientela está formada por turistas. Do ponto de vista econômico, o turismo afeta direta ou indiretamente mais de 52 setores. Estes não são diretamente visíveis, mas de grande importância, inclusive como espaço profissional para administradores.

É muito importante na hotelaria a qualidade dos serviços oferecidos, praticamente todas as atividades desenvolvidas pelos sub-sistemas de hospedagem têm a finalidade de atender bem aos hóspedes. É essencial que eles sejam bem atendidos, satisfaçam suas necessidades e desejos; que sua estada seja agradável para que retornem (BEZERRA, 2001:59).

Para Vilela, Menezes e Vollert (1997:2) "hospedaria" é o termo globalizante dos estabelecimentos comerciais do setor de recepção e atendimento, fornecimento de bens e serviços mediante pagamento de uma diária fixa ou variável, conforme a estrutura física e humana à disposição do cliente, e com um contrato previamente estabelecido.

Todo hotel enquanto empresa deve necessariamente satisfazer aos desejos e necessidades das pessoas. Pessoas essas que podem ser tanto os hóspedes quanto os funcionários, os proprietários ou os acionistas. Além, é claro, das pessoas da comunidade, na qual a empresa está inserida. Ele pode também ajudar a divulgar a cidade através das promoções que realiza e das personalidades importantes que aloja (CASTELLI, 2000:123-4).

Segundo a EMBRATUR (Empresa Brasileira de Turismo) *apud* Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2001), os hotéis são estabelecimentos comerciais de hospedagem, que oferece aposentos, para ocupação eminentemente temporária, oferecendo serviço completo de alimentação, além dos demais serviços inerentes à atividade hoteleira. Os hotéis são classificados de acordo com suas estrelas:

- Uma Estrela: é o estabelecimento básico apenas com as acomodações, sem nenhum luxo e conforto;
- Duas Estrelas: não é muito diferente do hotel com uma estrela, ainda possui a estrutura de serviços básicos, mas diferenciando-se em alguns aspectos;
- Três Estrelas: essa empresa já conta com mais equipamentos e serviços, o que possibilita mais conforto para os hóspedes;
- Quatro Estrelas: Possui acomodações confortáveis e disponibiliza aos seus consumidores inúmeros serviços, como restaurantes e bares;
- Cinco Estrelas: Está inserido nesta categoria porque possui um elevadíssimo grau de luxo, conforto e sofisticação. Possuem estrutura para eventos, além de boates, bares, restantes, saunas e lojas.

A classificação hoteleira é uma forma de qualificar os vários aspectos de um empreendimento hoteleiro como, por exemplo, os equipamentos disponíveis, a estrutura e as instalações e o tipo de serviço prestado, possibilitando ao cliente escolher o hotel que deseja se hospedar.

A pesquisa empírica acrescentada na quarta seção desse artigo foi realizada em 25 empreendimentos turísticos, incluindo hotéis e pousadas de diversas classificações (entre 1 e 5 estrelas).

#### **- Aspectos do Setor Turístico em Alagoas**

Segundo Bezerra (2001, p. 63), Alagoas tem as seguintes segmentações turísticas, devido ao seu clima, vegetação e características do Estado.

- Sol e Praia: são 430 Km de água doce e salgada, favorecendo os esportes náuticos, pesca esportiva, surf, vôos de asa delta, além de belas paisagens. Nesta segmentação estão contidos os tipos de turismo: Esporte da Natureza, Turismo Náutico, Turismo de Pesca Esportiva. Localidades que desenvolvem esses tipos de turismo: Litoral Norte e Sul, Maceió, Estuarino-lagunas Mundaú/manguaba e pontal do peba.
- Ecoturismo: é o segmento da atividade turística que utiliza, de forma sustentável, o patrimônio natural e cultural, incentiva sua conservação e busca a formação de uma consciência ambientalista através da interpretação do ambiente, promovendo o bem-estar das populações envolvidas. Localidades onde se desenvolvem o ecoturismo: Litoral Norte (área de Proteção Marinha Costa dos Corais), Complexo Estuarino-lagunar Mundaú/Manguaba, região de união dos Palmares/Muricí, área da mata atlântica.
- Eventos e Convenções: são os segmentos responsáveis pelas diretrizes aplicadas ao chamado turismo de negócios, onde a principal atividade reside na realização de congressos, feiras, seminários e outros eventos. Merece destaque o Maceió Fest, carnaval fora de época, já conhecido em todo Brasil que atrai muitas pessoas, no ano de 2000, conforme estimativa da EMTURMA, 1.200.000 pessoas participaram do evento, movimentou cerca de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), com geração de 20.000 empregos diretos e indiretos, nos quatro dias de folia.
- Turismo da Melhor Idade: é a atividade desenvolvida para pessoas acima de 50 anos, visando proporcionar a melhoria da qualidade de vida através do lazer e turismo, motivando o grupo a deixar a rotina do cotidiano; o turismo de baixa estação exige de seus agentes tarifas e atividades diferenciadas para esse segmento de demanda (OMT, 1993).

Alagoas tem potencialidades turísticas que, com planejamento estratégico e administração participativa, parcerias entre o poder público e iniciativa privada, além de pessoal qualificado, poderão aumentar a oferta de emprego e geração de renda à população.

Segundo Santos (2002), o Estado de Alagoas vem nos últimos anos investindo ativamente no desenvolvimento do setor turístico, vislumbrando o crescimento do turismo alagoano, autoridades públicas e representantes da aviação em Alagoas firmaram contratos e iniciaram a construção do novo Aeroporto Zumbi dos Palmares, que terá categoria internacional, o novo pátio de aeronaves vai poder abrigar até oito aviões, numa área de cerca de 52.000 m<sup>2</sup>. O terminal será totalmente climatizado com 14.000m<sup>2</sup> e permitirá uma autonomia de vôo de 8.565 km, contra os 6.750 Km atuais.

Além de investimentos no setor de transporte aéreo ações governamentais estão sendo executadas em outras esferas: - construção do Centro de Convenções e Eventos pela Unidade Executora Municipal (UEM), - saneamento e reurbanização de bairros históricos (Jaraguá); - criação de uma estação de transbordo

hidroferroviário na área próxima a Ceasa; - revitalização do Centro de Maceió e outros.

Para Vasconcelos (2002), o novo Centro de Convenções com contrato de obras e serviços de engenharia assinado desde dezembro de 2001, está em fase final de conclusão. O local, uma área de 48 mil metros quadrados, pertencente ao Governo Federal e que abrigava os galpões do extinto Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA) foi cedido para o município. O Governo do Estado tem como parceiros no investimento de R\$ 17 milhões o Governo Federal, a Prefeitura de Maceió, o Banco do Nordeste - PRODETUR-Ne, e o Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID. Dinamizando o setor turístico de eventos, o Centro de Convenções de Maceió terá capacidade para receber 1.499 espectadores (é o número de assentos, nos salões). A iniciativa, com certeza, dará outros contornos ao setor turístico, que terá seu potencial devidamente estimulado e incentivado.

Com instalações modernas, o espaço promete ser bastante requisitado para eventos em geral, mas principalmente para congressos, festivais e exposições, já que todos os seus ambientes internos serão climatizados, tornando ainda mais confortável um lugar que, nos dias atuais, é extremamente necessário em qualquer complexo urbano.

Segundo Bezerra (2001, p. 57), o *trade* turístico alagoano é composto por: hotelaria, gastronomia (restaurantes) e equipamento receptivo (agências de viagens, operadoras e transportadoras turísticas). O turismo pode alavancar Alagoas no seu desenvolvimento por gerar empregos e divisas para os operadores de suas atividades e receita para o Estado (Tabela 2 e 3) por suas ligações a muitos setores da economia, tais como: agricultura, saúde, infra-estrutura urbana, estradas, transportes etc.

Tabela 2 - Receita gerada pelo turismo (Maceió)

Ano	<u>Maceió (US\$)</u>
1998	156.787.089,48
1999	227.013.335,84
2000	247.954.268,11
2001	318.576.952,41

(Fonte: SETURES - Junho/2002)

Tabela 3 - Receita gerada pelo turismo- AL

Ano	<u>Alagoas (US\$)</u>
1998	188.144,507,40
1999	272.416,002,99
2000	297.545.121,73
2001	382.292.342,89

(Fonte: SETURES - Junho/2002)

Essa receita gerada pelo turismo se dá praticamente em função das belas praias, de uma estrutura hoteleira de alto nível e de atrativos turísticos capazes de deixar qualquer visitante apaixonado. Alagoas oferece além dos atrativos naturais, uma gastronomia tipicamente nordestina, manifestações culturais (apresentações de folguedos, artesanato, exposições de obras de caráter artístico, literário histórico e dança) e sobretudo a hospitalidade do seu povo.

Segundo Bezerra (2001), o cardápio do Estado é rico e diversificado e atende a todos os gostos e paladares. Há pratos à base de frutos do mar, incluindo lagosta, camarão, sirí, sururu, polvo, maçunim, unha de velho, e uma grande variedade de peixes. Diversidade de frutas tropicais, tais como: abacaxi, manga, cajá, sapoti, pitomba, tamarindo, etc, vendidas nas estradas que dão acesso às praias. Outras atrações da culinária alagoana são os bolos e doces caseiros. Em Massagueira, são vendidos cocadas, suspiros e brasileiras. A praia de Riacho Doce é famosa pelos

bolos de massa-puba, macaxeira, milho, beiju, broas e suspiros. Em Maceió, já faz parte do passeio turístico em Ponta Verde e Jatiúca comer tapioca nas barracas da orla marítima.

A hotelaria alagoana é formada por 183 hotéis e pousadas classificados com maior concentração em Maceió, além de casas e apartamentos para temporada, albergues, área de camping etc. Segundo SETURES (1999), os empregos gerados na hotelaria em 1999 foram da ordem de 42.731 e o fluxo de hóspedes em hotéis classificados e não classificados, pousadas e albergues, nesse período foi de 1.071.124. A taxa anual de ocupação em Maceió chegou aos 64,6%, sendo a maior do Nordeste (Tabela 4) . Os turistas que visitam Alagoas são de varias regiões do Brasil, principalmente São Paulo e provenientes do exterior (BEZERRA, 2001:58).

**Tabela 4 - Taxa de Ocupação (%) - Maceió/AL**

1996	1997	1998	1999	2000	2001
51,10	45,40	56,50	64,60	69,20	68,50

Fonte: SETURES – Junho/2002

A Tabela 5 demonstra informações sobre a Renda (US\$) gerada pelo turismo em Alagoas durante o período de 1998 a 2001; e a Tabela 6 detalha o número de empregos gerados pelo Setor Hoteleiro (2001) na cidade de Maceió e em todo Estado.

**Tabela 5 - Renda Gerada em Alagoas (US\$)**

1998	1999	2000	2001
345.915.327,29	523.354.096,20	554.983.790,16	716.951.059,86

Fonte: SETURES – Junho/2002

**Tabela 6 - Empregos Gerados pelo Setor Hoteleiro em 2001**

EMPREGOS	MACEÓ	ALAGOAS
Empregos diretos	5.666	8.841
Empregos indiretos	25.837	40.315
<b>TOTAL</b>	<b>31.503</b>	<b>49.156</b>

Fonte: SETURES – Junho/2002

Esse artigo na próxima seção irá detalhar os resultados da análise de dados da pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003), sendo realizada na cidade de Maceió/AL por diversos fatores, entre os quais: - maior concentração hoteleira do Estado de Alagoas; - questões de facilidade de acesso e limitações de recursos para realização de um maior número entrevistas pessoais.

#### **IV. Pesquisa Empírica: aspectos sobre Sistemas de Custeio**

De acordo com a pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003), elaborada por meio de entrevistas pessoais, com amostra não aleatória e questões fechadas de múltipla escolha, foi realizada uma investigação verificando a utilização dos métodos de custeio em 25 empreendimentos turísticos (hotéis e pousadas) associadas a SETURES e localizados na cidade de Maceió/AL.

O questionário da pesquisa foi elaborado em dois grupos de questões: Informações gerais sobre a empresa, tais como: o número de funcionário, função do respondente e o tempo de existência, enquadramento do hotel e/ou pousada; e

elementos de controle de custos, com a finalidade de saber quais os métodos de custeio são utilizados pelas empresas do segmento hoteleiro da cidade de Maceió/AL.

A população estudada na pesquisa corresponde às empresas, associadas a SETURES da cidade de Maceió/AL. Foram identificadas 78 empresas situadas em Maceió. A população da pesquisa reduziu-se para 75 empresas de acordo com a tabela 7.

*Tabela 7 - Considerações sobre a população e a amostra da pesquisa:*

Descrição	Quantidade	Percentual
<b>Relação disponibilizada pela SETURES (na cidade de Maceió)</b>	<b>78</b>	<b>-</b>
<b>População da pesquisa</b>	<b>75</b>	<b>100%</b>
Não participaram por conveniência de acesso (não foram visitadas)	(50)	66,67%
<b>Amostra da pesquisa</b>	<b>25</b>	<b>33,33%</b>
Obs.: O pré-teste foi realizado com 03 (três) empresas		

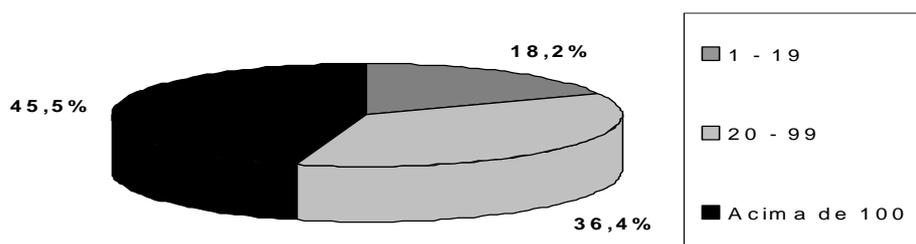
A população a ser estudada na pesquisa corresponde a todas as empresas do setor hoteleiro de Maceió. O único critério utilizado na seleção da amostra estudada foi o de que as empresas participantes estivessem cadastradas no banco de dados da SETURES (Secretaria do Estado de Turismo e Esportes). Este critério teve por objetivo homogeneizar a amostra, considerando-se que encontram-se cadastradas 78 empresas (hotéis e pousadas), localizadas em Maceió. Assim, a pesquisa fez o levantamento de dados em 25 empresas (hotéis e pousadas) de diversas classificações (entre 1 e 5 estrelas).

Nesse universo de 75 empresas, denominado população útil, foi extraído uma amostra de entrevistados. A amostra corresponde a 25 questionários respondidos, considerando inicialmente que na fase do pré-teste três questionários foram respondidos. Como a amostra foi composta por 25 empresas, sendo a população formada por 75 empresas, obteve-se uma taxa de amostragem de 33,33% do total, estando, portanto, acima da taxa considerada aceitável por Lakatos e Marconi (1991), que é de 25%.

### **As informações que seguem referem-se aos resultados da pesquisa.**

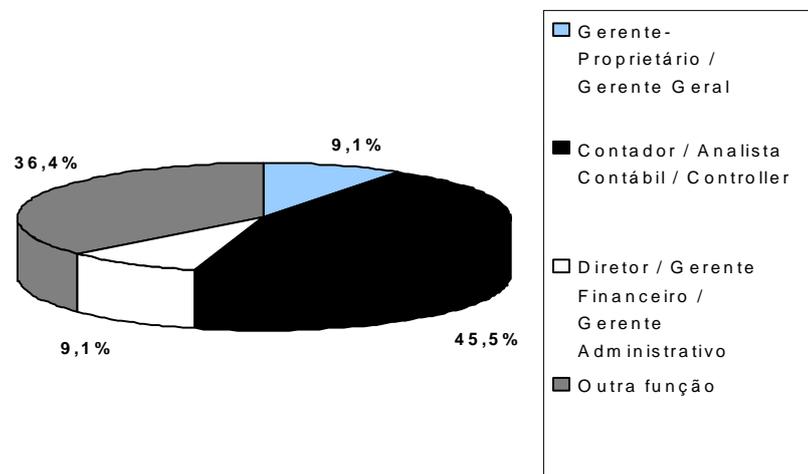
As empresas respondentes foram classificadas nas faixas de número de empregados utilizadas pelo IBGE (2000), segundo a qual micro e pequenas empresas são aquelas que possuem de 0 a 99 funcionários (micro empresa – 0 a 9 funcionários; pequena empresa – 10 a 99 funcionários); média empresa é aquela que possui de 100 a 499 funcionários e grande empresa é a que possui acima de 500 funcionários. Pela análise da Figura 1 a seguir, observa-se a predominância das microempresas e pequenas empresas, constituídas por 54,6% da amostra.

Figura 1 - Nº de Funcionários



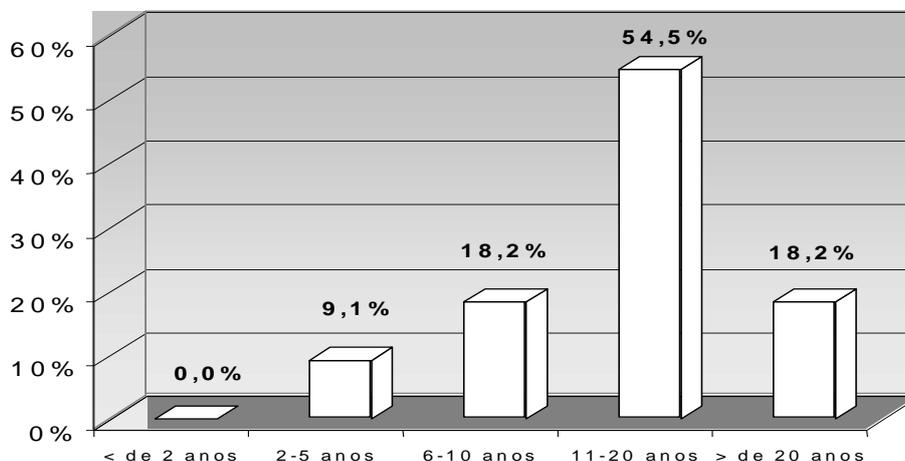
A Figura 2 revela que a maioria dos respondentes (45,5%) possui a função de Contador, Analista Contábil ou *Controller* dentro da empresa, funções que geralmente estão relacionadas à contabilidade de custos da empresa. Mesmo no caso dos diretores, gerentes financeiros e gerentes administrativos (9,1%) alguns destes afirmaram que a empresa não possuía uma área específica de custos e que suas atividades envolviam cálculos e análises de custos.

Figura 2  
*Função dos Respondentes*



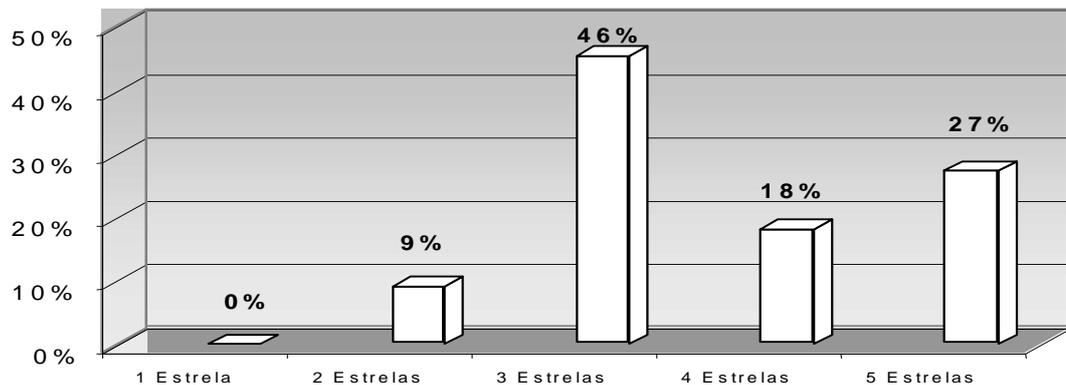
As empresas pesquisadas foram avaliadas com relação ao seu tempo de existência. A figura 3 a seguir mostra qual foi o resultado da amostra.

Figura 3 - *Tempo de Existência do Hotel*



Como é possível observar através da Figura 3, a maioria das empresas (54,5%) existem há mais de 10 anos. Ou seja, tempo suficiente para se estabelecer no mercado e organizar a contabilidade de custos. Sendo observado também, que nessa amostra não há respondentes (hotéis e pousadas) no mercado há menos de dois anos.

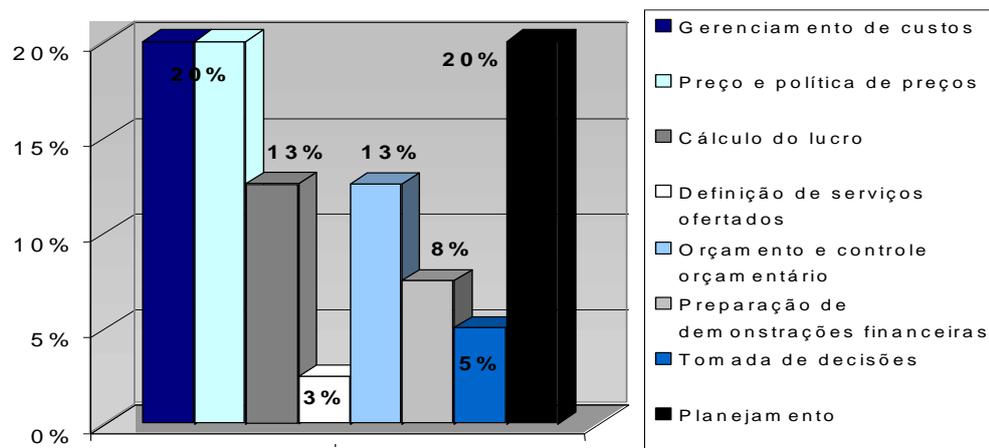
Figura 4 - Enquadramento do Hotel



Em relação à classificação do hotel, notou-se que a maioria da amostra pesquisada possui classificação como 3 Estrelas (46%), seguindo a classificação de 5 Estrelas com 27% das empresas (Figura 4).

Com base na Figura 5 (a seguir), gerenciamento de custos, política de preços e planejamento foram os propósitos de contabilidade de custos mais citados pelos participantes desta pesquisa (20%). Este resultado é semelhante ao obtido na pesquisa de YOSHIKAWA (*apud* NETO, 2002:80). Sendo representativo também, ambos com 13%, os propósitos: cálculo do lucro e orçamento e controle orçamentário. O propósito menos citado foi relacionados à definição de serviços ofertados pela empresa (3%).

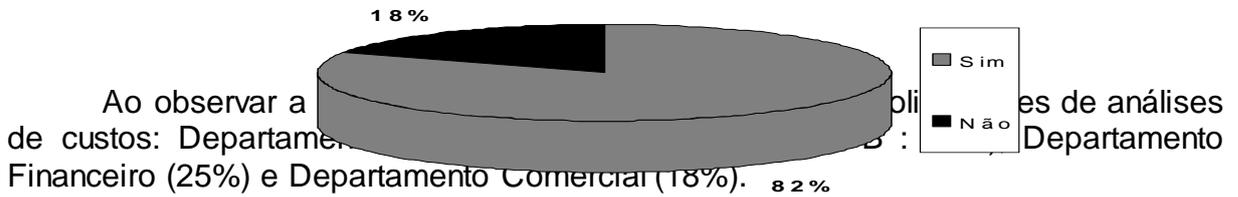
Figura 5 - Propósitos da Contabilidade de Custos



Na Figura 6 (a seguir), identifica-se que a grande maioria das empresas (82%), possuem uma área específica encarregada de calcular, controlar e analisar os custos. Em algumas destas empresas, o departamento responsável

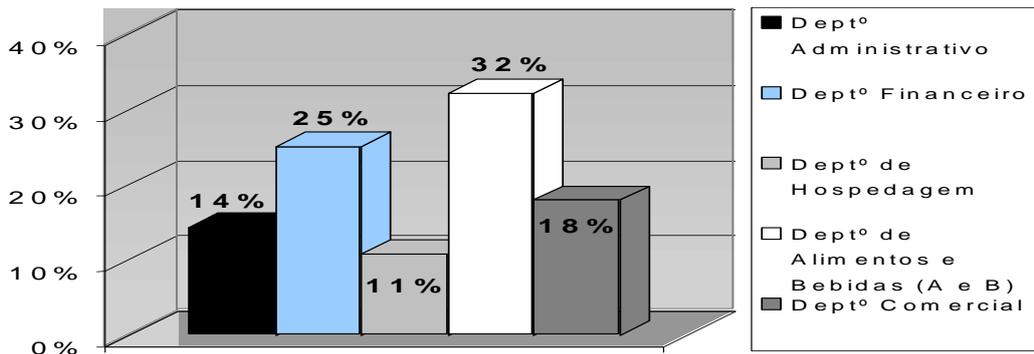
por custos, era localizado em outra unidade (outro Estado) da empresa pesquisada.

Figura 6 - Existência de Área Encarregada dos Custos



Ao observar a solicitação de informações e análises de custos: Departamento Administrativo (25%), Departamento Financeiro (25%) e Departamento Comercial (18%).

Figura 7 - Solicitadores de Informações e Análises de Custos



De acordo com a Figura 8, 46% dos respondentes afirmaram ter conhecimento da abordagem gerencial de TQM e igual percentual afirmaram desconhecimento das abordagens questionadas. Enquanto isso, o mesmo percentual afirmou não ter conhecimento de nenhuma abordagem. E, uma pequena parcela (9%) dos entrevistados afirmaram conhecer o custeio ABC.

Figura 8 - Abordagens Gerenciais Conhecidas pelos Gestores Hoteleiros

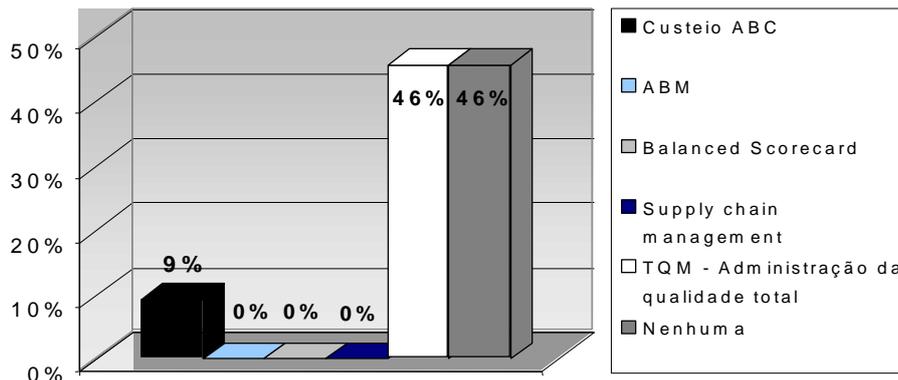
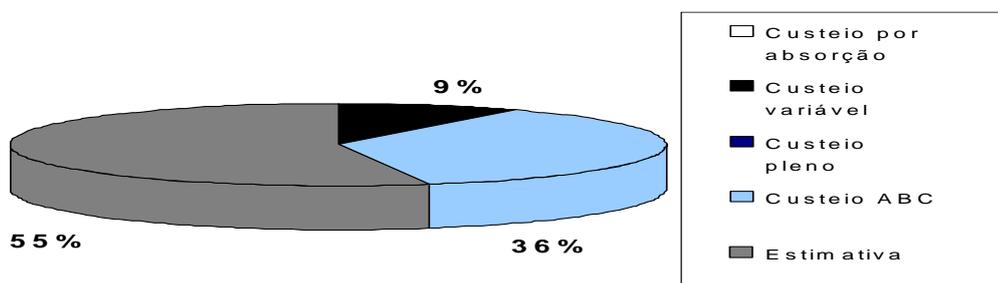


Figura 9 - Sistema de Custeio Utilizado pelo Hotel



De acordo com a figura 9, grande parte dos respondentes (55%) afirmaram utilizar a Estimativa como alternativa de controle de custos. Em contrapartida, apenas 9% afirmou a utilização do custeio variável e 36% o custeio ABC.

Porém, apesar de 36% dos respondentes indicarem a utilização do custeio ABC, foi constatado nas entrevistas que o percentual de 36% não é válido porque o método **ABC** é praticamente desconhecido pela maioria dos respondentes, inclusive alguns questionaram sobre **ABC** como sendo um controle qualquer de gastos no setor de **A** (alimentos), **B** (bebidas) e **C** (controle). Esse aspecto é confirmado ao confrontar essa resposta com o questionamento sobre as abordagens gerenciais conhecidas pelos gestores hoteleiros que evidenciou um pequeno percentual de respondentes (9%) sendo conhecedores do custeio ABC.

Este fato comprova que praticamente a maioria dos respondentes não utilizam métodos de custeio, inclusive se apenas 9% conhecem o ABC, então apenas 9% poderiam utilizá-lo. Portanto, praticamente 9% utilizam o ABC e 9% utilizam o custeio variável, totalizando **18%** de utilização de método de custeio, que em contrapartida evidencia a falta de utilização por **82%** dos respondentes.

## V. Considerações Finais

Com base na pesquisa empírica realizada na cidade de Maceió/AL, com a maioria das empresas entrevistadas classificadas como micro e pequenas empresas do setor turístico (hotéis e pousadas), constatou-se que apesar da maioria das empresas possuírem um setor específico para controle dos gastos (82%) praticamente não existe utilização de métodos de custeio. Apenas 9% utilizam o custeio variável e aproximadamente 9% o custeio ABC. Evidencia-se, portanto, um desinteresse em adotar um método que seja mais adaptado ao tipo de atividade desenvolvida, que auxiliaria os gestores no processo de tomada de decisão e controle dos gastos.

Foi identificado também com base na pesquisa empírica, que a maioria dos respondentes (54,5%) estão no mercado há mais de dez anos, tempo suficiente para implantar um método de controle dos custos e técnicas de avaliação de desempenho. Foi constatado que a abordagem de apoio gerencial mais utilizada refere-se a administração da qualidade total (46%), evidenciando um total desconhecimento pela utilização de: *Balanced Scorecard*, *ABM* e *Supply Chain Management*. Um fato surpreendente é que 45,5% dos respondentes ocupam a função de: Contador, Analista Contábil ou *Controller*.

Durante décadas, a maioria das empresas do segmento turístico não tinha necessidade de medir os custos de seus serviços e produtos, de avaliar o mercado concorrencial ou a satisfação de seus clientes e continuavam funcionando, sem sistemas de custos. Essa falta de informações sobre os serviços, produtos, posicionamento no mercado e clientes não era uma preocupação, pois a maioria das empresas operava em mercados não-competitivos.

No entanto, nos dias atuais com a concorrência acirrada, as empresas precisam se transformar em organizações competitivas. E para tanto, os gestores das empresas do segmento hoteleiro necessitam de informações para melhorar a qualidade e a eficiência das atividades que desempenham, além de compreender precisamente o custo e a lucratividade de cada um de seus serviços, produtos e clientes.

## Referências Bibliográficas

BARBOSA, Alexandre; ASSIS, José Vicente. Uma Aplicação de Análise de Regressão Simples para Estimativa do Comportamento dos Custos Totais: O Caso do Hotel Alfa. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Recife, 2000, N. 131.

BEZERRA, Sandra Calheiros de Melo. O perfil do administrador do trade turístico alagoano. Maceió, 2001. Dissertação de Mestrado em Administração – Universidade Federal de Alagoas/UFAL.

BRESOLIN, Mauro Luiz. Estratégia mercadológica visando melhor ocupação dos hotéis situados na região norte da ilha de Santa Catarina no período da baixa temporada. Florianópolis, 2001. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC. Disponível em <http://www.eps.ufsc.br> Acessado em 16.01.2003.

CALAZANS, Cleverton Fonseca, VASCONCELOS, Isaac Soares. Investigação dos métodos de custo utilizados pelo segmento hoteleiro em Maceió/AL. 2003. Monografia - Ciências Contábeis - Universidade Federal de Alagoas/UFAL.

CASTELLI, Geraldo. Excelência em hotelaria: uma abordagem prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2000.

CORRÊA, Ronaldo Costa. *Custos em empresas prestadoras de serviços de informática: aplicação do ABC*. Florianópolis, 2002. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso básico de Contabilidade de Custos. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, Charles; FOSTER, George; DATAR, S. Contabilidade de Custos. Título original: *Cost Accounting: a managerial emphasis*. Tradução de José Luiz Parvato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e Desempenho*. São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MIRANDA, L. C, WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M. *Garimpando na imprensa especializada: uma alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6, 1999, Braga/Portugal.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas, Implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS. Valdir Duarte. *Nosso turismo vai decolar - Novo Aeroporto Internacional Zumbi dos Palmares*. Informativo do MC&VB - Maceió Convention & Visitors Bureau - Associação Brasileira da Indústria de Hotéis/AL. Maceió, 2002. N. 1.

Silva-Lima, Lima, Araújo e Cunha (2003) *Estudo Exploratório Sobre o Uso da Informação Contábil para Fins Gerenciais*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2003, Punta Del Este/Uruguai.

VASCONCELOS, Mauro. *O centro de convenções de Maceió será um dos mais modernos do País*. Informativo do MC&VB - Maceió Convention & Visitors Bureau - Associação Brasileira da Indústria de Hotéis/AL. Maceió, 2002. N. 1.

VILELA, Ednaldo de Souza. MENEZES, Emílio Araújo. VOLLERT Jr. R. *Modelo de avaliação e medição das atividades dos hotéis*. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Recife, 2000, N. 38.

WERNKE, Rodney. *Gestão de Custos: uma Abordagem Prática*. São Paulo: Atlas, 2001.

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