
Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro

Carla Renata Silva Leitão¹
José Dionísio Gomes da Silva²

Resumo

O artigo tem como objetivo discutir o método de custeio variável no processo de gestão dos hotéis. Para isso utiliza os resultados de uma pesquisa realizada no setor hoteleiro do Nordeste Brasileiro. A escolha do tema deve-se à percepção das mudanças no mercado e os desafios impostos por um ambiente competitivo, no qual encontra-se o setor hoteleiro, o que tem provocado um aprimoramento das suas ferramentas gerenciais, dentre estas as ferramentas de custos. Neste contexto, o trabalho aborda a utilização do custeio variável no gerenciamento dos hotéis, discute a sua aplicação no processo de mensuração do resultado e apresenta algumas implicações do uso de outros métodos de custeio. As técnicas utilizadas no presente trabalho foram a documentação direta e a indireta. Na utilização de documentação direta, fez-se uso da observação direta extensiva sob a forma de questionário aplicado nos hotéis do nordeste através do processo de amostragem. Na utilização da documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Os resultados obtidos revelam que 72,1% dos hotéis utilizam o custeio por absorção para a tomada de decisão, o que pode promover algumas deficiências informacionais. Finalmente, conclui que o custeio variável, quando utilizado no processo decisório, pode melhorar qualidade das informações e das decisões relativas a negócios efetuados pelos gestores dos hotéis.

Palavras-chave: Custeio variável, Hotel, Gestão.

¹ Mestre em Ciências Contábeis. Professora da Universidade Federal da Paraíba. Endereço: Rua Sebastião Interaminense, 566, apto 204, Bessa, João Pessoa/PB, CEP 58036300. E-mail: carlaren@ig.com.br.

² Doutor em Controladoria e Contabilidade. Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Endereço: Rua Professor Luiz Carlos Teixeira, 213, Lagoa Nova, Natal/RN, CEP 59075130. E-mail: dionísio@ufrnet.br.

Abstract

The article aims at to discuss the method of variable costing in the management of the hotels. For this, uses a research in the hotel industry of the Brazilian Northeast. The choice of the theme is due to the perception of the changes in the market and the challenges imposed by a competitive environment, in which is the hotel industry, what has been provoking an increase of their managerial tools, among these the tools of costs. In this context, the work approaches the use of the variable costing in the administration of the hotels, it discusses the application in the measurement of the result and it presents some implications of the use of other costing methods. The methodological techniques were the direct and indirect documentation. In the use of direct documentation, it used the extensive direct observation under the form of applied questionnaire in the hotels of the Brazil Northeast through the sampling process. In the indirect documentation, the bibliographical research was used. The research accomplished at the hotels reveals that 72,1% of them use the full costing for the decisions, what can promote some problems in the information. Finally, it ends that the variable costing, when used in the decisions, it can improve quality of the information and of the relative decisions on business having made for the managers of the hotels.

Keywords: Variable costing, Hotel, Management.

1 Introdução

A contínua expansão do mercado, através da quebra de fronteiras, identificada como consequência da globalização, tem forçado os hotéis brasileiros a se tornarem mais competitivos, devido, dentre outros fatores, ao aumento do número de redes hoteleiras internacionais que operam no país. Isto tem levado os hotéis brasileiros a aprimorarem as suas ferramentas de gestão e a redefinirem ou consolidarem o seu posicionamento no mercado. Analisando esta perspectiva, Andrade, Brito e Jorge (2000, p. 24) constatam que, nos últimos anos, cadeias hoteleiras internacionais vêm promovendo uma política mais sistemática para ampliar sua participação no mercado brasileiro, o que trará alterações significativas nos padrões da oferta atual. Os autores também afirmam que “a concorrência se tornará mais acirrada, com consequente diminuição das tarifas, e os padrões de atendimento ao cliente deverão melhorar e se aprimorar”.

Entretanto, para enfrentar a competitividade do mercado, os hotéis também precisam rever seus processos de gestão. Para Catarino (1999, p.25), os parâmetros de gestão hoteleira que se baseiam exclusivamente na maximização da taxa de ocupação tornaram-se obsoletos. Para o citado autor,

é necessário criar estratégias de gestão do negócio voltadas para a previsibilidade e que visem retirar dos sistemas de informação internos o conhecimento integral dos segmentos de mercado e os seus reflexos no hotel, otimizando assim o lucro gerado pelos serviços e produtos hoteleiros.

Muitos hotéis encontram dificuldades em sobreviver no mercado. Dentre as possíveis causas para o fracasso dos negócios na indústria da hospitalidade, Franco e Noriega (2000, p.18) consideram algumas razões predominantes, dentre as quais pode-se destacar: falta de capital de giro, inexperience dos gerentes, inabilidade para controlar procedimentos operacionais, competição, locações erradas, conceitos errados, controle inadequado de inventário, atitudes erradas, expectativas irreais, falta de planejamento.

Dentre as razões acima citadas, uma merece atenção: a utilização de conceitos errados. Acredita-se que isso ocorra também, no que diz respeito às informações de custos, pela falta de percepção dos gestores das particularidades que diferenciam os hotéis das indústrias (ambiente nos quais se desenvolveram e aperfeiçoaram as principais ferramentas de custos). Harris e Brander *apud* Mia e Patiar (2001, p.113) apontam algumas razões que diferenciam os hotéis das indústrias em geral.

Primeiro, o processo de produção na indústria pode implicar em produtos feitos de forma padrão e num processo mecanizado de produção, que se realiza de maneira repetitiva. Este não é o caso da indústria hoteleira, porque a provisão de alimentos, bebidas e acomodações envolve uma considerável interação com o consumidor. Isto ocorre porque os clientes de um hotel são bastante heterogêneos, o que cria uma demanda por múltiplos tipos de serviços e cria uma incerteza no ambiente do setor hoteleiro.

Segundo, os produtos e serviços do hotel são altamente perecíveis e intangíveis, sendo afetados pela flutuação da demanda. A sua produção, entrega e demanda ocorrem simultaneamente. Por exemplo, a demanda por quartos e mesas de restaurante flutua diariamente e em bases sazonais. Se uma diária ou uma refeição não é vendida num determinado dia, o potencial de venda para este dia é perdido para sempre. Por sua vez, na indústria, os produtos finalizados podem ser estocados e serem vendidos em uma data futura para, na pior das hipóteses, recuperar o seu custo. A simultaneidade da produção, entrega e consumo dos produtos e serviços dos hotéis não permite esse tipo de recuperação.

Dada essa realidade, a informação, dentre elas a de custos, assume um caráter importante no gerenciamento dos hotéis. No que diz respeito aos custos, uma vez que o montante destes é resultado direto do método de custeio aplicado, torna-se necessária a escolha de um método que mais se adeque às necessidades informacionais da empresa, especificamente dos hotéis, foco deste trabalho. Considera-se que a escolha do método de custeio a ser utilizado no gerenciamento de uma empresa deve sempre partir do pressuposto de que um determinado sistema pode ser benéfico e viável para um determinado tipo de empresa, enquanto que para outra pode gerar problemas informacionais aos gerentes.

2 Procedimentos metodológicos

As técnicas utilizadas no presente trabalho foram a documentação direta e a indireta. Na utilização de documentação direta, fez-se uso da observação direta extensiva sob a forma de questionário aplicado nos hotéis do nordeste através do processo de amostragem. Na utilização da documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica.

Escolheu-se a região Nordeste para a realização da pesquisa devido aos grandes investimentos que têm sido feitos no setor hoteleiro da região e pela representatividade da região Nordeste no cenário turístico do Brasil. O universo da pesquisa compreendeu os hotéis de médio e grande porte, registrados nas Secretarias de Turismo, dos cinco estados nordestinos mais expressivos em termos estabelecimentos voltados para a hospedagem. Desta forma, realizou-se a pesquisa nos seguintes estados: Bahia, Pernambuco, Ceará, Rio Grande do Norte e Alagoas.

O universo de pesquisa, de acordo com os parâmetros estabelecidos, foi composto por 293 hotéis. Acredita-se que, mesmo optando-se por esses cinco estados, a representatividade não tenha sido afetada, uma vez que os números revelam que os quatro estados excluídos possuíam juntos um número inferior aos dos estabelecimentos do estado de Pernambuco. A amostra, não-probabilística, correspondeu a 50% do universo, o que gerou uma amostra de 147 hotéis, os quais responderam ao instrumento de pesquisa. Após a coleta dos dados, procederam à análise, com o objetivo de se obter estatísticas descritivas.

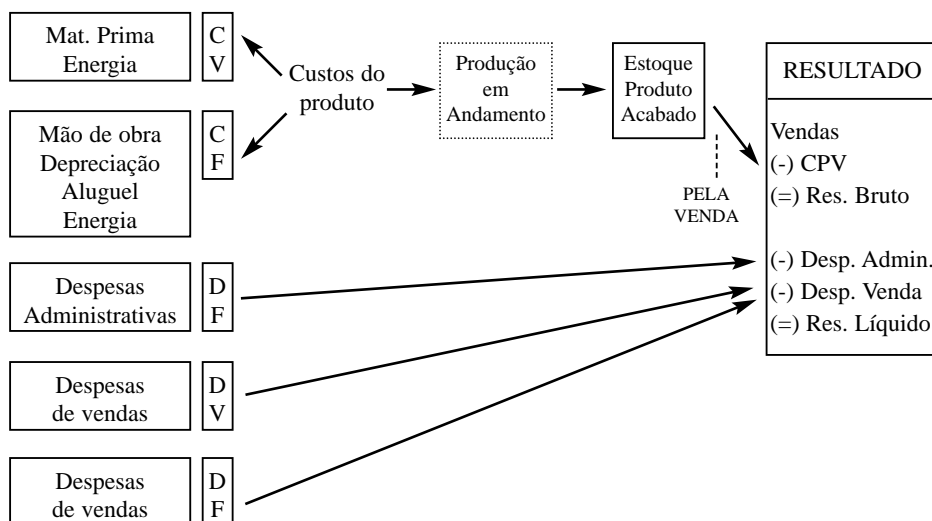
O trabalho encontra-se dividido em três partes, além desta introdução. A primeira consiste em uma revisão teórica sobre métodos de custeio e a sua utilização em hotéis. A segunda trata dos resultados obtidos na pesquisa realizada e os devidos comentários. Por último são apresentadas as considerações finais.

3 Revisão teórica

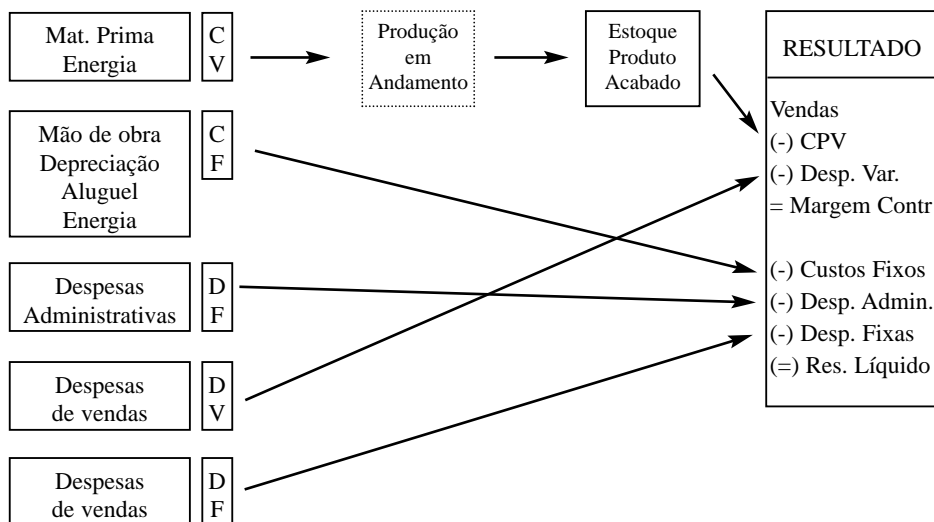
A mensuração tem sido utilizada pela contabilidade com diversas finalidades, mas, para Martins (1972, p.95), dentro da contabilidade, a mensuração do lucro (ou prejuízo) é uma das tarefas mais importantes. Na mensuração do lucro, aborda-se a forma de atribuição dos custos aos produtos/serviços das organizações. Encontramos como principais métodos o custeio por absorção, custeio variável e o custeio por atividades (*Activity Based Costing – ABC*).

Observando as Figuras 1 e 2, apresentadas por Silva e Miranda (2001, p.6), pode-se compreender a dinâmica dos custeios por absorção e custeio variável, cuja principal diferença diz respeito ao tratamento dado aos custos fixos.

Figura 1: Esquema básico do custeio por absorção



Fonte: Silva e Miranda (2001, p.6).

Figura 2: Esquema básico do Custeio Variável

Fonte: Silva e Miranda (2001, p.6).

Conforme demonstrado, enquanto no custeio por absorção os custos e despesas fixas são considerados custos dos produtos/serviços, no custeio variável esses custos são tratados como custo do período. A preocupação com a utilização de métodos que alocam o custo fixo é algo que merece bastante atenção. Martins (1996, p.210) alerta que “os custos fixos devem, para fins decisórios, ser tratados com muito cuidado. Para alguns tipos de decisão chegam a ser plenamente relegados a segundo plano”. Isto não significa que os custos fixos devam ser ignorados nas decisões. Se o custo fixo for identificável com determinado produto, serviço ou cliente do hotel, este custo deve ser associado a eles, uma vez que o que se pretende evitar é a falta de validade da mensuração (o que ocorre quando os valores não possuem relação com os objetos de medição).

Garrison e Noreen (2001, p.206) apontam, dentre outras, as seguintes vantagens para o custeio variável: (I) permanecendo constantes todas as demais variáveis (preço de vendas, custos, mix de vendas etc), os lucros caminham no mesmo sentido das vendas quando se emprega o custeio variável; (II) o impacto dos custos fixos sobre os lucros é enfatizado no

custeio variável, pois o valor total dos custos fixos é apresentado explicitamente na demonstração de resultado. Já no custeio por absorção, os custos fixos encontram-se mesclados com os custos variáveis; (III) os dados do custeio variável facilitam a estimativa da lucratividade dos produtos, dos clientes e de segmentos de negócios. Por sua vez, no custeio por absorção, a lucratividade é ocultada por alocações arbitrárias dos custos fixos.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p.185) enumeram dentre as razões que tornam o custeio variável útil para otimizar decisões, o fato de que os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um produto específico.

No que diz respeito ao custeio ABC (*Activity Based Costing*), por ser derivado do custeio por absorção, geralmente acaba incorrendo nas mesmas deficiências informacionais. Jiambalvo (2002, p. 121) mostra algumas desvantagens para o uso do ABC:

talvez a maior limitação do ABC seja que, na prática, ele é usado para determinar o custo pleno dos produtos. Como os custos plenos incluem alocação de custos que são fixos (p. ex. a depreciação da fábrica e dos equipamentos e os salários da supervisão), o custo unitário apurado pelo sistema ABC não mede os custos incrementais necessários para se produzir um item a mais. E informações incrementais são necessárias para tomar decisões.

O citado autor ainda lembra que um custo com depreciação não é apenas fixo, mas também irrecuperável, e custos irrecuperáveis não são relevantes para as decisões visto que não são incrementais:

após discutir os prós e os contras, podemos concluir razoavelmente que, para empresas que não usam as informações de modo excessivamente simplista (isto é, tratam as informações de custo pleno como se fossem informações de custo incremental), um sistema ABC seja provavelmente bastante benéfico.

Nogués *apud* Silva e Miranda (2001, p.4) destaca que nas empresas de turismo e hotelaria o dirigente deve basear suas decisões nas informações sobre custos para definir o cálculo do preço mínimo da oferta dos serviços;

rentabilidade dos diversos departamentos envolvidos, determinação do ponto de equilíbrio de cada operação do estabelecimento e recursos alocados aos produtos e serviços. Estas informações acima citadas podem ser obtidas principalmente através da análise de custo-volume-lucro, o que sugere o uso do conceito de margem de contribuição (conceito este que é normalmente associado ao uso do custeio variável).

Sobre a implantação do ABC em hotéis, percebem algumas dificuldades. Em um caso relatado por Brignall et al *apud* Araújo (2001, p. 60) este observou que:

a confrontação entre receitas e custos identificáveis por apartamentos, bar, restaurante e recepção era praticada, mas estes custos não representavam o custo total dos produtos. A rastreabilidade dos custos indiretos mostrou-se difícil, devido ao caráter intangível dos muitos serviços prestados aos clientes.

Além disso, o método de custeio ABC, ao agregar custos fixos aos produtos e serviços do hotel, mesmo através de rastreamento de custos, acaba incorporando custos que independem da taxa de ocupação. Isto pode gerar informações distorcidas nas decisões relativas a fechamento de negócios com clientes.

Entretanto, concorda-se na afirmação de Martins (1996, p.314), na qual “é absolutamente incorreto dizer-se sempre que um método é, por definição, melhor do que o outro. Na realidade, um é melhor do que o outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações, etc”. Para mensurar a rentabilidade de clientes, acredita-se que o custeio variável seja o mais indicado, principalmente para evitar que critérios de rateio mal estruturados transformem clientes rentáveis em não rentáveis (ou vice-versa), por atribuições de custos realizados de maneira equivocada.

A margem de contribuição, normalmente associada ao uso do custeio variável, é considerada uma importante ferramenta para tomada de decisão. Martins (1996, p.203) conceitua a margem de contribuição como “diferença entre a Receita e a soma de Custo e Despesa Variáveis”. Através da margem de contribuição, é possível perceber a participação de determinado produto, serviço ou cliente na formação do resultado da empresa.

Para Pereira (2001, p.222) a importância da margem de contribuição dos produtos/serviços reside ainda no fato desta ser requerida para a realização da avaliação dos resultados gerados pelas atividades. O citado autor também afirma que a cada produto/serviço devem ser associadas às receitas e custos variáveis necessários para gerá-lo, desde que sejam perfeitamente identificáveis, sem efetuar rateios de custos fixos.

Os benefícios atribuídos às informações obtidas através da utilização da margem de contribuição, discutidos na revisão teórica, sugerem a necessidade de sua inserção nos sistemas de informação, visando o apoio à tomada de decisão. Discutindo a utilidade da margem de contribuição no fornecimento de informações para decisão, Garrison e Noreen (2001, p.168) apresentam os seguintes motivos: consideram-na como sendo o aspecto principal na decisão da combinação mais lucrativa entre custos variáveis, custos fixos, preço e volume de vendas; acreditam que o tamanho da margem de contribuição unitária e da percentual terão grande influência sobre os passos que a companhia está disposta a dar para aumentar lucros; consideram que o melhor caminho para melhorar lucros é aumentar o valor da margem de contribuição total.

No que se refere a decisões sobre a aceitação de proposta de negócio feita por cliente, pode-se observar a utilidade das informações fornecidas pela margem de contribuição através do seguinte exemplo (o exemplo limitar-se-á apenas a esses dois métodos devido a serem os mais utilizados nos hotéis pesquisados): suponha que um hotel, com capacidade para vender 10.000 *diárias* por ano, vem conseguindo vender ultimamente no mercado apenas 8.000 *diárias*, ao preço unitário de \$100 cada. A estrutura de custos e despesas é a seguinte:

- Insumos: \$20/ diária
- Mão-de-obra direta: \$10/ diária
- Custos Fixos: \$ 150.000/ano
- Despesas fixas de administração: \$ 100.000/ano
- Comissões pagas: 10% da receita.

O hotel recebe de determinado cliente uma proposta para que se forneça 2.000 *diárias* ao preço de \$ 50 cada. Dadas as condições da proposta, deve o hotel aceitá-la?

Pelo Custeio variável

Receita (\$ 50 x 2.000 <i>diárias</i>)	100.000,00
Custos e despesas variáveis	
Insumos (\$20 x 2.000 <i>diárias</i>)	40.000,00
Mão-de-obra direta	
(\$10 x 2.000 <i>diárias</i>)	20.000,00
Comissões	
(100.000,00 x 10%)	<u>10.000,00</u>
Margem de Contribuição	30.000,00

Para a situação inicial, antes da proposta, a Demonstração de Resultado apresenta o seguinte resultado:

Receita (8.000 <i>diárias</i> x \$100)	800.000,00
Custo dos Serviços Vendidos	
Insumos (8.000 <i>diárias</i> x \$20)....	160.000,00
MOD (8.000 <i>diárias</i> x \$10).....	80.000,00
Custos Fixos.....	<u>150.000,00</u>
Lucro Bruto	410.000,00
Despesas Administrativas	(100.000,00)
Comissões	<u>(80.000,00)</u>
Lucro Líquido.....	230.000,00

Porém, ao aceitar a proposta, o resultado passaria a ser o seguinte:

Receita (8.000 x \$100 + 2.000 x \$50)	900.000,00
Custo dos Serviços Vendidos	
Insumos (8.000 x \$20 + 2.000 x \$20).200.000,00	
MOD (8.000 x \$10 + 2.000 x \$10).....	100.000,00
Custos Fixos	<u>150.000,00</u>
Lucro Bruto	450.000,00
Despesas Administrativas	(100.000,00)
Comissões.....	(90.000,00)
Lucro Líquido.....	260.000,00

Se recusasse a proposta, o hotel deixaria de obter um lucro incremental de \$30.000, além de utilizar a sua capacidade na totalidade. Este tipo de informação só é possível quando há a utilização do conceito de margem de contribuição e, conseqüentemente, do custeio variável. Acredita-se que a ausência dessa informação pode ocultar oportunidades com clientes rentáveis. Adaptando o que é dito por Martins (1996, p.203), pode-se dizer que a margem de contribuição tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada cliente, mostrando como cada um contribui para amortizar os gastos fixos e para formar o lucro.

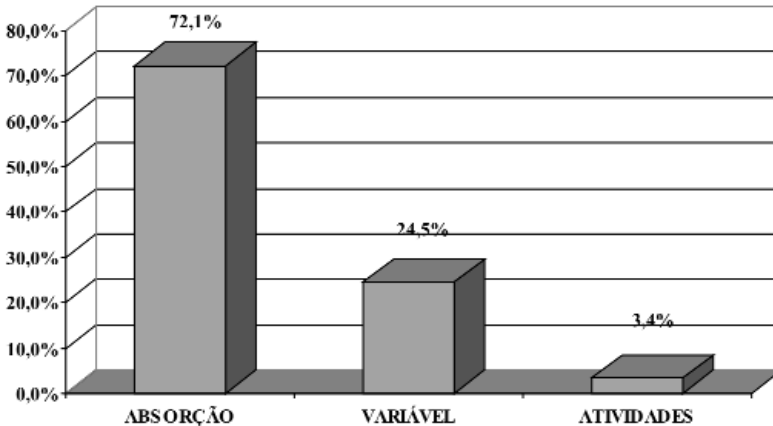
Por fim, o custeio por absorção e o custeio por atividades, ao transportar custos fixos aos objetos de custos (produtos, serviços e clientes), pode provocar a diminuição da rentabilidade do cliente visualizada pelos gestores. Entretanto, os custos fixos, quando identificáveis a determinado objeto de custo, devem ser associados a este, de forma a evitar a distorção dos custos durante a mensuração.

4 Resultado da pesquisa

4.1 Tipo de custeio utilizado

A primeira questão visava identificar a utilização do custeio variável, para o gerenciamento do hotel. De acordo com o que foi exposto na revisão teórica, o método de custeio utilizado é de grande importância no processo de mensuração dos custos dos produtos, serviços e clientes, visto que irá fornecer informações importantes para as decisões tomadas pelos gestores. Observou-se também, na revisão teórica, que a utilização do custeio variável pode ser mais indicada para a mensuração dos custos, como forma de evitar que os objetos de custos sejam onerados com parcelas de custos fixos não identificados a estes. Isto geralmente ocorre quando há a utilização de métodos de custeio que incorporam custos fixos aos objetos de custos.

Observa-se no Gráfico 1, que 72,1% dos hotéis analisados afirmaram utilizar o custeio por absorção, 24,5% responderam que usavam o método do custeio variável, enquanto os 3,4% restantes admitiram utilizar o custeio por atividades. Este resultado reflete a predominância do uso do custeio por absorção, algo também constatado por Silva (2000), cuja pesquisa apontou que 67,90% dos hotéis pesquisados utilizavam o custeio por absorção para tomada de decisão e 25,93% utilizavam o custeio variável.

Gráfico 1: Tipo de custeio utilizado

Fonte: elaborado pelos autores.

Prosseguindo com a análise dos resultados obtidos, investigou-se em que tamanho de hotel predomina essa ocorrência. Assim, efetuando o cruzamento dos dados sobre o método de custeio utilizado com os dados relativos ao tamanho dos hotéis, obtiveram os seguintes números, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Distribuição dos métodos de custeio utilizado em relação ao tamanho dos hotéis

Tamanho	Absorção	Variável	Atividades
Até 100 UH's (médio porte)	50	23	0
Acima de 100 UH's (grande porte)	56	13	15

Fonte: elaborado pelos autores.

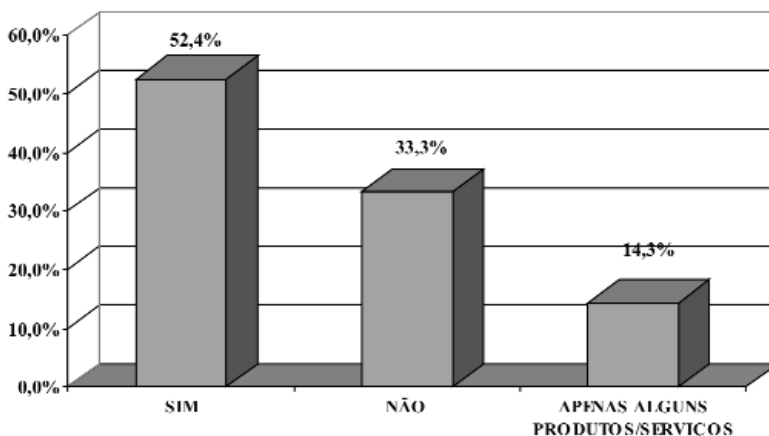
Através dos números apresentados é possível perceber que a utilização das informações fornecidas pelo custeio por absorção no processo de gerenciamento dos hotéis é uma característica que transcende às diferenças relativas ao porte do hotel. Contudo, considerando que os hotéis de grande porte tendem a exigir um maior volume de negócios, dada a existência de uma maior capacidade instalada, os prejuízos ocasionados pela inadequação informacional acabam sendo maiores.

Demonstra-se, com estes resultados obtidos, que a maioria dos hotéis não trabalha com as ferramentas adequadas de custos para a tomada de decisão, uma vez que departamentos, clientes, produtos e serviços podem ter seus resultados distorcidos devido à utilização do custeio por absorção. Porém, reconhece-se a utilidade e a eficácia do custeio por absorção no processo de custeamento de estoques.

4.2 Conhecimento da margem de contribuição

A segunda pergunta questionava se o hotel conhecia a margem de contribuição de cada produto/serviço que estava sendo oferecido ao cliente. Obteve-se, como resposta a esta questão, que a maioria dos hotéis afirma conhecer a margem de contribuição dos produtos e serviços oferecidos ao cliente, o que pode ser observado de forma mais detalhada no Gráfico 2.

Gráfico 2: Conhecimento da margem de contribuição



Fonte: elaborado pelos autores.

Este resultado conflita com as respostas obtidas na questão de número 1, a qual aponta que 72,1% dos hotéis da amostra utilizam o custeio por absorção para tomar decisões. Realizando o cruzamento dos dados sobre os métodos de custeio somados aos de conhecimento da margem de contribuição, o que pode ser visualizado no Quadro 2, percebe-se que a maioria

dos hotéis, que utilizam o custeio por absorção para tomar decisões, afirma conhecer a margem de contribuição de produtos e serviços.

Quadro 2: Distribuição dos métodos de custeio utilizados em relação ao conhecimento da margem de contribuição

MÉTODO DE CUSTEIO	CONHECIMENTO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		
	Sim	Não	Apenas para alguns produtos/serviços
Absorção	48	46	12
Variável	24	3	9
Atividades	5	0	0

Fonte: elaborado pelos autores.

Sobre a possibilidade da pergunta não ter sido compreendida pelos entrevistados, não se acredita nesta hipótese, visto que as respostas sobre as práticas utilizadas para rateio, conforme será mostrado durante a discussão da questão número 3, apresentam-se coerentes com a utilização do custeio por absorção. Prefere-se, pois, acreditar que estas respostas apenas confirmam o desconhecimento dos gestores sobre o conceito de margem de contribuição, dado que a utilização do custeio variável é pressuposto básico para o conceito.

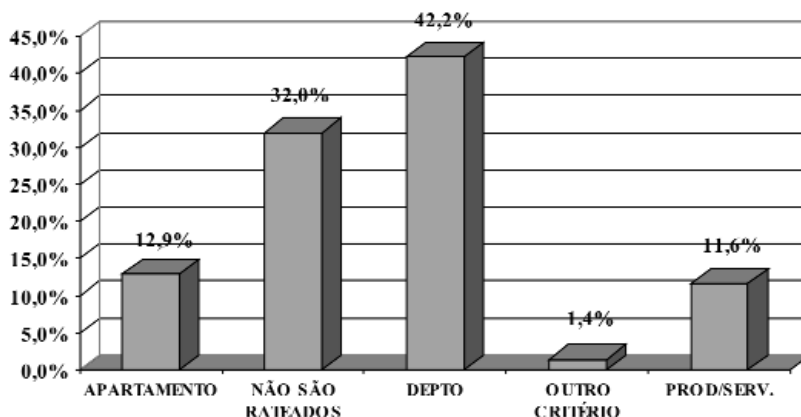
4.3 Critério de rateio utilizado

A terceira pergunta abordava sobre qual critério era utilizado para rateio dos custos fixos. Vários têm sido os problemas identificados à prática de rateios de custos fixos, principalmente quando utilizados em informações para decisões. Martins (1996, p.203) resume os efeitos da prática de rateios afirmando que a alocação de custos fixos é uma prática que pode, para efeito de decisão, ser perniciososa, porque o valor a ser atribuído a cada unidade de produto ou serviço passa a depender do volume de produção e do critério de rateio utilizado.

Jiambalvo (2002, p.116) sintetiza os problemas ocasionados por alocações arbitrárias de custos afirmando que diversas bases de alocação podem ser igualmente justificáveis, mas podem provocar resultados diferentes. O autor ainda expõe que estas diferenças de resultado podem levar os gerentes a defender naturalmente o critério que faz seu desempenho parecer melhor e rejeitar aquelas que esboçam uma visão desfavorável do seu desempenho.

Os resultados obtidos para esta questão assemelham-se ao que foi apresentado na pesquisa de Silva (2000), o qual constata que 49,38% dos hotéis rateavam os custos fixos por departamento. Na presente pesquisa, tem-se que 42,2% dos hotéis rateiam os custos fixos por departamento.

Gráfico 3: Critério de rateio para os custos fixos



Fonte: elaborado pelos autores.

Essa tendência em se ratear custos fixos por departamento, conforme é demonstrado no Gráfico 3, é compatível com a utilização de centros de custos pelos hotéis, detectada em 78,13% dos hotéis pesquisados por Silva (2000). Isto aponta para uma predominância da visão apenas de custos nos hotéis, a qual se apresenta insuficiente quando deixa de lado a perspectiva da receita. Na verdade, os objetos de custos deveriam ser analisados como objetos de resultados, o que possibilitaria uma análise mais ampla sob a contribuição de produtos, serviços, atividades ou clientes para a formação do resultado. Procedendo ao cruzamento dos dados obtidos nessa questão com os dados sobre o tamanho dos hotéis, obteve-se o resultado apresentado no Quadro 3.

Quadro 3: Distribuição dos critérios de rateio em relação ao tamanho dos hotéis

TAMANHO	CRITÉRIO DE RATEIO UTILIZADO				
	Apartamento	Departamento	Prod/Serviço	Outros	Não rateiam
Até 100 UH's (médio porte)	15	16	11	1	30
Acima de 100 UH's (grande porte)	4	46	6	1	17

Fonte: elaborado pelos autores.

Percebe-se que a realização de rateios dos custos fixos por departamento é verificada principalmente nos hotéis de grande porte. Isto ocorre devido aos grandes hotéis contarem com estruturas mais complexas, na qual prevalece o controle departamental. Durante a pesquisa, pôde-se constatar, por exemplo, que os grandes hotéis contavam sempre com um departamento de contabilidade e de controladoria funcionando em suas instalações (era comum durante as entrevistas, os respondentes entrarem em contato com pessoas da contabilidade para tirar dúvidas sobre os procedimentos adotados no hotel). Por outro lado, observa-se que nos médios hotéis a terceirização dos serviços contábeis predomina e que são poucos os que dispõem de um departamento de controladoria. Nos hotéis que não efetuam rateios, verifica-se, durante as entrevistas, que os custos fixos são tratados simplesmente como despesas, isto é, são considerados custos do período. Alguns desses hotéis afirmaram traçar suas metas de ocupação com base nos custos fixos a serem cobertos.

Sobre as percepções tidas durante a realização da entrevista nos hotéis que rateiam custos fixos por departamento, visualiza-se uma falta de uniformidade nos critérios utilizados para rateio dos custos fixos aos diversos departamentos, além de um certo grau de subjetivismo. Um desses hotéis descreveu que a energia elétrica, por exemplo, era rateada da seguinte forma: o hotel observou que o consumo maior provinha da hospedagem, então atribuiu a este departamento 50% dos custos com energia elétrica. O restante era dividido para os outros departamentos com base em percentuais pré-estabelecidos (percentuais estes que o *controller*, criador do método, admitiu terem sido estabelecidos sem nenhuma base concreta). É importante ressaltar que os hotéis, nos quais a energia elétrica é considerada custo fixo, são aqueles que costumam comprar quotas de consumo à fornecedora de energia elétrica.

Dentre os hotéis que responderam “outros critérios de rateio”, destaca-se um outro hotel que rateava os custos fixos por ponto de venda. Este possuía uma planilha que separava custos fixos e custos variáveis referentes às diárias e aos pontos de venda de A&B (alimentos e bebidas). A partir daí, os custos fixos eram rateados de acordo com a representatividade da receita do setor.

Sobre os motivos que corroboram para a não utilização de rateios de custos fixos na mensuração da rentabilidade de produtos e serviços, Martins

(1996, p.214) enumerar os seguintes: os custos fixos existem independente do volume de clientes do hotel e da sua taxa de ocupação. Estão mais relacionados com a capacidade de instalação do hotel do que propriamente com os clientes que este possua; ao se alterar um procedimento de rateio de custos fixos, pode-se fazer de um produto/serviço rentável um não rentável (aparentemente), e vice-versa. Portanto, não há lógica em se alterar o grau de rentabilidade de produto/serviço em função de modificações nos critérios de rateio;

Portanto, tem-se que as bases de rateio utilizadas nos hotéis não oferecem a segurança necessária para que esses custos sejam considerados no processo de mensuração do resultado. De fato, a variedade de bases de rateio à disposição dos gerentes só conseguiria tornar confuso o processo de mensuração do resultado.

5 Considerações finais

O aumento da qualidade informacional e o aprimoramento das práticas gerenciais têm assumido relevância significativa na gestão das organizações, tendo a informação se tornado um elemento diferencial. Dentre as informações, destaca-se as relativas a custos, as quais considera-se imprescindível às decisões organizacionais.

No que diz respeito aos custos, uma vez que o montante destes é resultado direto do método de custeio aplicado, torna-se necessária a escolha de um método que mais se adeque às necessidades informacionais da empresa, especificamente dos hotéis, foco deste trabalho.

O custeio predominante nos hotéis entrevistados foi o custeio por absorção, utilizado por 72,1% desses hotéis, com ampla utilização da prática de rateios de custos fixos.

No processo de mensuração do resultado, o custeio por absorção e o custeio por atividades, ao transportar custos fixos aos objetos de custos (produtos, serviços e clientes), pode provocar a distorção do resultado visualizado pelos gestores. Entretanto, os custos fixos, quando identificáveis a determinado objeto de custo, devem ser associados a este, de forma a evitar a distorção dos custos.

Para mensurar o resultados, torna-se fundamental a escolha de um método de custeio adequado, o que vai proporcionar validade à mensuração. Assim, o custeio variável (caracterizado por atribuir apenas os custos e despesas variáveis aos objetos de custo), apontado por diversos autores como uma importante ferramenta para determinação do custo dos produtos, serviços, clientes e quaisquer outros objetos de custos inseridos no processo decisório, é visto como método adequado à gestão de hotéis, principalmente considerando-se as características da atividade hoteleira. Portanto, acredita-se que o custeio variável, quando utilizado pelos gestores no processo de gerenciamento dos hotéis, pode melhorar a qualidade das informações e das decisões relativas a negócios efetuados com clientes.

Referências

ANDRADE, N.; BRITO, P. L. de; JORGE, W. E. **Hotel: planejamento e projeto**. 2 ed. São Paulo: Senac, 2000.

ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001. 159 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

CATARINO, J. A. Poised to Explode. **Diário econômico**, Lisboa, 20 set. 1999.

FRANCO, A. L. de; NORIEGA, P. B. M. **Cost and control in the hospitality industry**. New Jersey: Prentice-Hall, 2000.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643 p. Título original: Managerial Accounting.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro: LTC, 2002. 280 p. Título original: Managerial Accounting.

MARTINS, E. Contribuição à avaliação do ativo intangível. 1972. 109 f. Tese (Doutorado) - FEA/USP, São Paulo.

_____. **Contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MIA, L.; PATIAR, A., The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. **International Journal of Hospitality Management**, Australia, v. 20, Issue 2, p. 111-128, Jun. 2001.

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 7, p.196-267.

PEREZ JR. J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, J. D. G. da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira**. 2000. 295 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

SILVA, J. D. G.; MIRANDA, L. C. **O controle de custos e o processo gerencial na indústria hoteleira do nordeste brasileiro**: um estudo da realidade gerencial hoteleira em face da nova dinâmica competitiva do setor. In: CONGRESO LATINO AMERICANO DE ESTRATÉGIA, 14. 2001, Buenos Aires.

Artigo recebido em: 28 de agosto de 2006

Artigo aceito para publicação em: 28 de outubro de 2006