

Proposta de gestão estratégica de custos fundamentada no custeio baseado em atividades para um *flat service*

Fábio Monteiro e Ilse Maria Beuren*

INTRODUÇÃO

A hotelaria é uma das mais antigas atividades humanas. Apareceu por volta do século IV a.C., e tinha por objetivo prestar serviços correspondentes a abrigo e alimentação. Precisamente, ninguém sabe quando surgiu a atividade hoteleira no mundo. A primeira notícia sobre a criação de um espaço destinado especificamente à hospedagem vem de séculos antes da Era Cristã, quando, na Grécia Antiga, no santuário de Olímpia, eram realizados os jogos olímpicos.

Esta hospedaria seria o primeiro hotel de que se tem notícia.¹

Historicamente, a idéia de hotel estava inicialmente vinculada ao castelo e ao palácio, que hospedavam as famílias reais e suas escoltas, as cortes, os sábios, músicos, artistas. Esta hospedagem era gratuita. Paralelamente a este tipo de hospedagem, e mesmo muito tempo antes, havia os albergues, casas onde se comia e bebia mediante pagamento.² Neste sentido, diz Duarte:

* Fábio Monteiro, mestre em engenharia de produção, fabio_monteio@uol.com.br; Ilse Maria Beuren, doutora em controladoria e contabilidade, professora da Universidade regional de Blumenau – FURB, ilse@furb.br.

1 Cf. Geraldo Castelli, *Administração hoteleira*, Caxias do Sul, EducS, 2001.

2 Fernando Serson, *Hotelaria: A busca da excelência*, São Paulo, Marcos Cobra, 2000.

A hotelaria teve a função inicial básica de alojar aqueles que, por estarem fora de seus lares, necessitavam de um quarto, uma cama e um bom banho.³

O Brasil é um país ainda com pouca tradição no setor hoteleiro. A hotelaria teve origem com as hospedarias pertencentes aos portugueses, na maioria das vezes localizadas na própria moradia do proprietário. Um dos primeiros alojamentos do Brasil, no século XVI, foi a Casa de Anchieta, em São Paulo, que servia de abrigo aos religiosos que vinham em nome da Companhia de Jesus. De acordo com Serson, o primeiro hotel de classe internacional foi instalado no Rio de Janeiro, em 1816, sendo de propriedade do francês Louis Pharoux, cujo nome era Hotel Esplanada.

Surgiram então pequenos hotéis, que incorporavam as características dos hotéis europeus em seus serviços e instalações. Somente após a Segunda Guerra Mundial, com as intensas transformações tecnológicas e o desenvolvimento industrial crescente, a hotelaria brasileira passou a se aperfeiçoar e a criar conceitos próprios, diferenciando as diversas categorias de estabelecimentos e criando regras e normas que passaram a dimensionar suas atividades.

Surgiram, assim, os primeiros investimentos tipo *flat service*, que, devido às suas instalações, eram voltados para um mercado de hóspedes de longa permanência, interessados em alugar um apartamento com alguns serviços hoteleiros, porém a custo baixo. Este tipo de empreendimento também veio suprir a necessidade da demanda de hotéis de três e de quatro estrelas, para os que não encontravam hotéis novos e atualizados, com tarifas mais atraentes.

O ambiente econômico do setor hoteleiro tornou-se – ao final do século XX e início do século XXI – palco de profundas e rápidas mudanças. O dinamismo no nível de competição entre empresas, nos avanços tecnológicos, na geração de incertezas políticas e econômicas e nos questionamentos dos hábitos de vida e dos valores passou a exigir das organizações deste setor decisões rápidas, racionais e acertadas.

A expansão do parque hoteleiro, combinada com o aumento da concorrência, exigiu que a administração hoteleira alcançasse níveis internacionais de atendimento. Uma das saídas para as empresas hoteleiras na diminuição de gastos e no aumento da produtividade foi a implementação de sis-

temas de custos que proporcionassem a identificação de pontos de melhoria nos processos.

Para apurar o retorno do empreendimento é imprescindível confrontar inicialmente a receita gerada com os custos incorridos. No entanto, a maneira pela qual as organizações se utilizam de métodos de apropriação de custos leva a diversas possibilidades. Não há, *a priori*, um método certo ou errado, apenas métodos mais adequados e que estão em consonância com os objetivos das organizações.

Vale ressaltar que na hotelaria a dificuldade maior está em como alocar os custos indiretos de produção. Requerem atenção especial já que estes são os custos mais significativos em relação aos custos totais do empreendimento. Também são em sua maioria custos fixos, devido à estrutura necessária para a operacionalização de um hotel. Desse modo, devem buscar

meios que identifiquem, mensurem e analisem os custos dos produtos, a fim de eliminar ou de reduzir atividades que não agregam valor ao produto.

Assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma proposta de gestão estratégica de custos para um empreendimento hoteleiro do tipo *flat service*, fundamentada no custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*). A pesquisa se identifica como exploratória, voltada especificamente para o setor em que se fundamenta o *flat service*, a hospedagem. Os dados primários foram coletados através de entrevista não estruturada com a alta administração e com 14 funcionários do *flat service*. Os dados secundários foram extraídos de *folders*, da Internet, de documentos internos, de balancetes e de relatórios gerenciais do hotel. Para a análise dos dados utilizou-se a abordagem qualitativa.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O custeio baseado em atividades – ABC, de acordo com Nakagawa,⁴ já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históri-

cos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década de 1960. Destaca que, no Brasil, as pesquisas sobre o ABC se consolidaram a partir de 1989.

3 Valdimir Vieira Duarte, *Administração de sistemas hoteleiros*, São Paulo, Senac, 1996, p. 18.

4 Masayuki Nakagawa, *ABC – Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994, p. 41.

O custeio baseado em atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades. Portanto, o ABC possui como foco a visualização e a compreensão dos custos e dos fatores que contribuem para a sua formação. O ABC estrutura-se a partir dos processos e suas respectivas atividades, os quais precisam ser mapeados e compreendidos para a aplicação do sistema.

Kaplan e Cooper afirmam que o ABC oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.⁵

Para Cogan, o ABC, em suma, procura atribuir aos produtos individuais, além de despesas diretas que incidem em cada produto, as despesas indiretas como se diretas fossem.⁶

Player *et alii* citam que o ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custo.⁷

Assim, o ABC verifica como as atividades desenvolvidas na empresa consomem os recursos e como estas são utilizadas na elaboração de produtos. A alocação se dá pelos direcionadores de custos (*cost drivers*), que são os elementos que medem a demanda dos recursos e as atividades por meio de um objeto de custo.

No sistema ABC as atividades constituem o fundamento do gerenciamento de custos, pois a atividade mostra o modo como os recursos são aplicados para a realização das mesmas. Mostra ainda, a interface que existe para a realização de atividades e como podem ser influenciadas e alteradas em função dos objetivos organizacionais e o modelo de gerenciamento adotado.

A implantação do sistema de custeio ABC segue o raciocínio baseado no processo. Em geral, inicia com a identificação dos processos e suas atividades. Após este entendimento, vincula-se a valoração dos recursos às atividades realizadas. Realizada a valoração das atividades, estas são direcionadas aos objetos de custos, por meio

QUADRO 1

ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

Etapas	Descrição das etapas
1. Desenvolver os dicionários de atividades.	Ao desenvolver um sistema ABC, a organização identifica inicialmente as atividades que estão sendo desenvolvidas por seus recursos indiretos e de apoio. A identificação das atividades culmina com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada na instalação de produção.
2. Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades.	O sistema ABC desenha um mapa que pode incluir despesas relativas a recursos a atividades, usando geradores de custos de recursos. Os geradores de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas.
3. Identificar produtos, serviços e clientes da organização.	Para esta etapa, faz-se a seguinte pergunta: Sua organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades? A resposta exige que os custos da atividade sejam associados a produtos, serviços e clientes, que são beneficiários finais das atividades da organização.
4. Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.	A ligação entre atividades e objetos de custo com produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade.

Fonte: adaptado de Kaplan e Cooper.

dos direcionadores de atividades.

De acordo com Kaplan e Cooper,⁸ a estrutura de um sistema de custeio baseado em atividades é desenvolvida com base em uma série de quatro etapas seqüenciais, conforme se evidencia no Quadro 1.

A metodologia desenvolvida por Kaplan e Cooper sugere que a implantação do custeio baseado em atividade

des passa pela elaboração de um glossário, para uniformizar a linguagem e a percepção de todos. Inicia com o mapeamento dos processos e atividades. Depois utiliza-se de geradores de custos de recursos, que são associados a custos e despesas de cada atividade, levando a consideração crítica de cada bem ou serviço desenvolvido pela empresa.

5 R. S. Kaplan e Robin Cooper, *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*, São Paulo, Atlas, 1998, p. 94.

6 Samuel Cogan, *Modelos de ABC/ABM: Inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*, Rio de Janeiro, Qualitymark, 1997, p. 22.

7 Steve Player *et alii*, *ABM: Lições do campo de batalha*, São Paulo, Makron Books, 1997, p. 3.

8 R. S. Kaplan e Robin Cooper, *op. cit.*

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos (*Activity Based Management* – ABM), para Shank e Govindarajan é

uma análise de custos vista sob o contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.⁹

Portanto, a informação que o ABC proporciona é fundamental para o ABM. Cogan afirma que o ABM

dirige seus esforços no sentido de adaptar as estratégias do negócio para satisfazer as pressões competitivas, como também para melhorar as operações do negócio.¹⁰

Kaplan e Cooper afirmam que o ABC oferece o mapa econômico mais preciso das atividades e gastos organizacionais, enquanto que o ABM é o conjunto de ações. Player *et alii* definem o ABM como sendo uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades

como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado por esta adição de valor. Tem o ABC como principal fonte de informação.

As empresas necessitam otimizar as atividades que agregam valor, eliminar e diminuir as atividades que não agregam valor, bem como suprimir possíveis desperdícios. Para tanto, as empresas devem estabelecer as atividades a serem realizadas e como deverão ser elaboradas, tanto de forma operacional como estratégica. Brimson afirma:

A análise de atividades é o conjunto de técnicas utilizadas para identificar as atividades significativas de uma empresa e analisar em detalhe seus custos e desempenho.¹¹

A gestão estratégica de custos é embasada em três pilares, que permitem, sob uma luz diferente da contabilidade gerencial tradicional, uma análise moldada da informação de custos. Segundo Shank e Govindarajan,

o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas

subjacentes, cada um retirado da literatura sobre gestão estratégica: 1. Análise da cadeia de valor; 2. Análise de posicionamento estratégico; 3. Análise de direcionadores de custos.¹²

A cadeia de valor de uma empresa é o conjunto das atividades que formam os processos necessários para seu funcionamento, desde o fornecimento dos insumos até a entrega efetiva dos produtos ao cliente. Para Porter,

a cadeia de valor de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades.¹³

Para conceber e implantar estratégias é necessário, segundo Porter, analisar as cadeias de valor dos fornecedores, dos clientes e também das famílias, pois os produtos são utilizados de acordo com o fluxo de atividades dos consumidores. Boisvert afirma que a cadeia de valor de uma organização

compõe-se das atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representadas por uma série de inter-relações fornecedores-clientes.¹⁴

Na análise do posicionamento estratégico, Shank e Govindarajan relacionam alguns componentes da gestão estratégica de custos e que variam de intensidade conforme o posicionamento estratégico básico adotado, sendo eles: importância da análise de custo do concorrente, importância do custo do bem/serviço como dado na decisão de preço, importância observada dos orçamentos, papel dos custos planejados dos produtos na avaliação do desempenho.

Quando se assume a competitividade advinda de um posicionamento estratégico básico, delinea-se uma análise de custos que pode diferir de várias maneiras, dependendo de como a empresa escolhe competir. Segundo delineamento de Porter, uma empresa poderá competir através de escolhas estratégicas básicas, ou tendo menores custos (liderança em custos) ou oferecendo bens/serviços superiores (diferenciação). Em decorrência disto pode-se obter diferentes perspectivas de análise de custos e postura administrativa.

No processo de gestão estratégica de custos, uma vez identificados a ca-

9 John K. Shank e Vijay Govindarajan, *A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos*, 2. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1997, p. 4.

10 Samuel Cogan, *Custos e preços: Formação e análise*, São Paulo, Pioneira, 1999, p. 64.

11 James A. Brimson, *Contabilidade por atividades: Uma abordagem do custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1996, p. 94.

12 John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., p. 13.

13 Michael E. Porter, *Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*, Rio de Janeiro, Campus, 1989, p. 33.

14 Hugues Boisvert, *Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão – Práticas avançadas*, São Paulo, Atlas, 1999, p. 19.

deia de valor e o posicionamento estratégico da empresa, o passo seguinte é identificar e analisar os direcionadores de custos. A análise dos direcionadores de custos, de acordo com Shank e Govindarajan, subentende que

o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em ação em uma determinada situação.¹⁵

PROPOSTA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES PARA O SETOR DE HOSPEDAGEM DE UM FLAT SERVICE.

Um empreendimento do tipo *flat service* tem como característica básica de operacionalização a similaridade com um meio de hospedagem, por exemplo, um hotel. A departamentalização encontrada no *flat service* é igual a um hotel, apenas diferenciando-se na quantidade de pessoas que executam atividades, sendo que no *flat service* esta quantidade é menor.

Tendo como base a composição do sistema hotel e, partindo do princípio

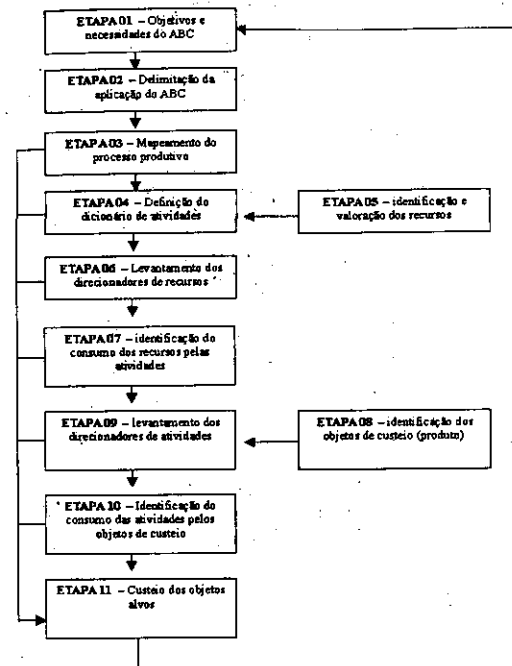
Os principais direcionadores de custos são relacionados, conforme Shank e Govindarajan, em duas categorias: estruturais e de execução. Os direcionadores de custos estruturais refletem as opções estratégicas primárias da empresa, tendo em vista sua estrutura econômica subjacente, entre estes, os principais são: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Os direcionadores de custos de execução estão relacionados à operação.

de que o *flat service* é um micro sistema pertencente a um macro sistema, ambos deverão estar em harmonia. É relevante destacar que, apesar deste estudo estar focado no setor de hospedagem, está interligado e se beneficia das atividades de outros setores pertencentes ao *flat services*.

Uma diferença notadamente importante é a maneira pela qual os custos são alocados, podendo pertencer ao condomínio e também, dependendo do local onde ocorra o fator gerador

FIGURA 1

CONFIGURAÇÃO DA PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTEIO ABC PARA O SETOR DE HOSPEDAGEM DE UM FLAT SERVICE



Fonte: elaboração própria.

dos custos, pode pertencer ao *flat service*.

A Figura 1 mostra o fluxograma das etapas da sistemática proposta para apuração dos custos pelo sistema de custeio ABC para o setor de hospedagem de um flat service.

As etapas de implantação da proposta de sistema de custeio baseado em atividades configuram-se desde a definição dos objetivos e necessidades do

ABC, passando pela delimitação e aplicação, depois o mapeamento do processo produtivo para levantamento dos recursos e atividades e posterior custeamento dos objetos de custeio.

OBJETIVOS E NECESSIDADES DO ABC

Nesta etapa, estabelecem-se os fundamentos para alcançar uma performance superior no empreendimento. Para isso, propõe-se a identificação das necessidades para o gerenciamento dos custos, objetivando proporcionar vantagem competitiva através de uma visão nítida de como a combinação dos diversos produtos, serviços e atividades do *flat service* contribu-

em para o resultado.

A importância da identificação e mensuração dos custos, relacionados aos produtos, é criada pela necessidade de informações que apoiem a alta administração do *flat service* na tomada de decisões. Informações que possibilitem melhorar o desempenho do empreendimento, numa proposta assentada na eliminação de desperdícios e atividades que não agregam valor.

O setor de hospedagem do *flat service* é relevante por demandar mais

15 John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 21-22.

atividades do que os demais setores. Também requer maior atenção no que concerne aos investimentos e às melhorias contínuas, pois o cliente do *flat service* objeto de estudo é marcante no turismo de negócios. Os clientes procuram obter hospedagem onde possam sentir-se seguros e com o conforto desejado.

DELIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DO ABC

A delimitação da aplicação do ABC se faz necessária para que se possa obter resultados mais consistentes, considerando-se o grau de interação da hospedagem com outros setores do *flat service*. Após os resultados obtidos neste setor, pode-se estender a metodologia a outros setores do empreendimento.

O setor escolhido para aplicação do método de custeio ABC é o de hospedagem. Os demais setores, como restaurante, cozinha, frigobar, serão considerados somente quando possuem relação com o setor de hospedagem. O serviço de hospedagem, função principal do *flat service*, deve ser oferecido juntamente com outros produtos, a fim de proporcionar ao cliente uma estada de qualidade.

Observa-se no fluxograma decorrente do setor de hospedagem no *flat service* como as atividades são distribuídas. A figura ilustra desde o momento da solicitação de hospedagem até a rea-

lização de atividades, quando o hóspede está no *flat service*, inclusive a possibilidade de utilização de um conjunto de serviços agregados que compõem a hospedagem, por exemplo, a lavanderia.

MAPEAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO

O mapeamento do processo produtivo permite identificar as atividades do *flat service*, visando estabelecer uma base concisa para descrever as atividades e determinar os seus custos, além de apontar a forma como as atividades são consumidas pelos produtos. Na Figura 2 apresenta-se o fluxograma do processo produtivo da hospedagem no *flat service*.

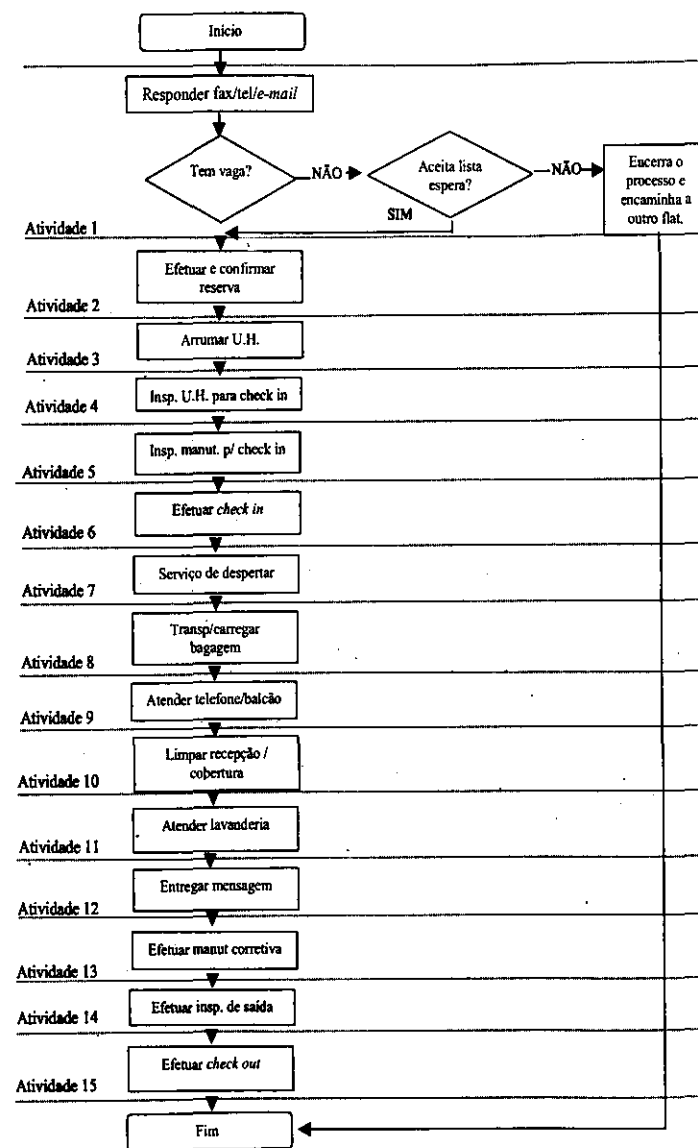
Observa-se o mapeamento do processo produtivo no setor de hospedagem e as atividades que compõem o processo de realização da prestação de serviços. O custeio destas atividades requer a identificação dos recursos e do consumo das atividades, desde a solicitação de hospedagem até a conclusão da estada do hóspede, com a realização do *check out* e pagamento.

DEFINIÇÃO DO DICIONÁRIO DE ATIVIDADES

No dicionário de atividades deve-se considerar que as atividades são inter-relacionadas. O entendimento das entradas e saídas das atividades esclarece a ligação entre elas. Isto possibilita a visão do desempenho de uma ativi-

FIGURA 2

FLUXOGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO DA HOSPEDAGEM



Fonte: elaboração própria.

QUADRO 2

DICIONÁRIO DE ATIVIDADES QUE ENVOLVEM PESSOAL NO SETOR DE HOSPEDAGEM

Atividade	Descrição
1. Atender telefone/fax/e-mail	Atendimento telefônico, recebimento de consultas via fax, recebimento de e-mail para informações diversas e efetivação de reservas, cancelamentos e alterações nas reservas.
2. Efetuar/confirmar reservas	Inclusão no sistema informatizado da solicitação de reserva/emenda/cancelamento e emissão da confirmação de reserva via fax ou e-mail.
3. Arrumar unidade habitacional	Com base na demanda real de reservas, a auxiliar de governanta efetua distribuição das arrumadeiras, por andar, para arrumar a quantidade de unidades habitacionais necessárias em função da demanda.
4. Inspeccionar unidade habitacional para check in	A auxiliar de governanta efetua inspeção na unidade habitacional após a atividade da arrumadeira para conferência dos padrões de qualidade estipulados para arrumação, limpeza e itens do frigobar.
5. Inspeccionar manutenção para check in	O funcionário da manutenção realiza conferência do funcionamento do televisor, condicionador de ar, chuveiro e lâmpadas.
6. Efetuar check in	Recepcionar o hóspede, dar boas vindas, solicitar preenchimento de documentos de registro, confirmação de características da reserva (tipo de unidade habitacional, duração da estada), informações gerais de funcionamento do flat service, entrega da chave/cartão, chave do cofre e autorização de entrada na garagem (quando necessário).
7. Realizar serviço de despertar	Procede o despertar do hóspede no horário solicitado pelo mesmo, realizando chamada via telefone e quando necessário pessoalmente.
8. Transportar/carregar bagagens	Recepção e encaminhamento das bagagens dos hóspedes até a unidade habitacional ou garagem.
9. Atender telefone/balcão	Atendimento para suprir os hóspedes de informações diversas.
10. Limpar cobertura e recepção	Atividade de limpeza e higienização em áreas comuns e de maior utilização pelos hóspedes, tais como hall de entrada, elevadores, piscina, sauna e sala de ginástica.
11. Atender lavanderia	Processo de contagem e registro das roupas de hóspedes e do enxoval de cama e banho com destino à lavanderia, bem como na devolução das roupas lavadas e passadas efetua conferência na quantidade.
12. Entregar mensagens e correspondências	Atividade de entrega na unidade habitacional ou outro lugar do flat service de mensagens enviadas à hóspedes.
13. Efetuar manutenção corretiva	Atividade de reparo realizada pelo pessoal de manutenção para pequenas intervenções dentro ou não da unidade habitacional para sanar deficiências, situações indesejáveis e quebras.
14. Efetuar inspeção de saída/check list	Atividade realizada dentro da unidade habitacional que estava ocupada pelo cliente. No momento que se procede o check out é realizada esta conferência para certificar-se das condições deixadas pelo cliente na unidade habitacional, verificação do consumo do frigobar e se o hóspede não esqueceu algum pertence.
15. Efetuar check out/receber pagamento	Procede-se a demonstração do consumo realizado pelo hóspede, recebimento da chave da unidade, contabilização total dos gastos, fechamento da conta, emissão da nota fiscal, recebimento do pagamento e liberação da unidade habitacional no sistema.

Fonte: elaboração própria.

de, realçando sua ligação com as atividades que viabilizam sua execução. No Quadro 2 mostra-se o dicionário de atividades no setor de hospedagem.

As atividades são o cerne de um sistema de gerenciamento de custos fundamentado no método ABC. Portanto, faz-se necessário identificar as atividades que realmente agregam valor ao produto e possam ser objeto de ações de melhoria.

IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DOS RECURSOS

Nesta etapa, procede-se ao levantamento dos recursos incorridos no flat service, especificamente no setor observado, que é o de hospedagem, pois o somatório destes recursos leva ao total dos custos incorridos.

Por meio dos relatórios contábeis e gerenciais do hotel levantaram-se os tipos de custos do flat service naquele período (identificação). Em seguida, por meio das entrevistas com os gestores, apuraram-se, do total, aqueles relacionados à hospedagem (valoração).

LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

Nesta etapa é necessária a identificação dos direcionadores de recursos, que explicitam as interfaces do consumo dos recursos na execução das atividades. Os direcionadores de recursos permitem estabelecer uma relação

causal, para rastrear os custos consumidos pelas atividades, além de determinar uma fonte de dados relevantes ao processo decisório.

Para que o sistema de custos alcance seu objetivo – o de prestar informações aos gestores – é necessário que reflita a realidade. Assim, para se estabelecer os direcionadores de custos para alocar os recursos às atividades, é necessário observar a relação causal entre os recursos e as atividades que as consomem. Para este estudo foram considerados os recursos, com os respectivos direcionadores de recursos, evidenciados no Quadro 3.

Os recursos e os respectivos direcionadores de recursos mostram o consumo dos recursos pelas atividades. Foram objetos de observação direta nos setores onde ocorre o consumo e também, através de entrevistas com os gestores do flat service, o que possibilitou um levantamento com base na realidade diária do empreendimento.

IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DOS RECURSOS PELAS ATIVIDADES

A identificação do consumo dos recursos pelas atividades, dentro de uma relação causal, demonstra que um fator de produção é consumido por uma atividade. A escolha de uma base para estabelecer uma relação causal é identificar uma medida de atividade que é

QUADRO 3

LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

Recursos	Direcionadores de recursos
<i>Lavanderia</i>	Refere-se ao serviço de lavagem do enxoval de cama e banho necessário para atender a demanda de estadas no período considerado, o que foi consumido em julho/2004 conforme relatórios contábeis e gerenciais. Este recurso é alocado diretamente à atividade de hospedagem.
<i>Material de expediente</i>	É alocado conforme a utilização em cada atividade.
<i>Depreciação</i>	As despesas com depreciação são alocadas de acordo com o nº de unidades habitacionais.
<i>Mão-de-obra</i>	O direcionador de recurso utilizado para os custos com pessoal (remuneração, benefícios e encargos) é o tempo. Este direcionador é determinado em função do tempo despendido pelos funcionários em cada atividade.
<i>Material de limpeza</i>	São considerados, somente, os materiais gastos com a hospedagem. O custo com o material de limpeza da área comum não é considerado nos cálculos, pois o custo é alocado na conta do condomínio. A alocação dá-se em função do nº de unidades habitacionais.
<i>Seguros diversos</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta pela estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Conservação e manutenção de bens</i>	Este custo é rastreado de acordo com o nº de reparos nas atividades desenvolvidas no processo de hospedagem. Este direcionar é obtido pela contabilização das vezes em que ocorrem solicitações para reparo no período em estudo, conforme informações da administração.
<i>Despesas eventuais</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta por meio da estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Telefone</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta por intermédio da estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Energia elétrica</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta pela estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Água</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta por meio da estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Gás</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta por intermédio da estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.
<i>Uniformes</i>	Os recursos incorridos com uniformes e roupas especiais são alocados de acordo com a quantidade de funcionários designados a executar as atividades que envolvem o processo de hospedagem. Este direcionador de recursos considera a quantidade de funcionários de cada atividade, observando o tempo total despendido.
<i>Gastos diversos com funcionários</i>	São alocados de acordo com a quantidade de funcionários designados a executar as atividades da hospedagem.
<i>Comissões</i>	A apropriação desses gastos às atividades é realizada de forma direta, pela estimativa de consumo, fornecida pelos gestores do flat service.

Fonte: elaboração própria.

comum ao fator de produção quanto à atividade.

Nesta etapa é realizado o levantamento de quanto cada atividade consome dos recursos necessários à sua execução. Após a alocação dos recursos às atividades, tem-se o resultado do custo total de cada atividade no processo da hospedagem.

Identificação dos objetos de custeio

A identificação dos objetos de custeio está relacionada com os produtos que são oferecidos no *flat service*, particularmente no setor de hospedagem, bem como o roteiro de atividades que são executadas até a elaboração final do produto. A análise pode implicar na necessidade de redesenho e reavaliação dos produtos e processos praticados pela organização.

Nesta etapa, identificam-se os objetos de custeio, tendo como pressuposto que os produtos que consomem as atividades. Para determinar quais os produtos que devem ser custeados, é preciso levar em consideração o nível de detalhamento, os objetivos almeçados e determinar quais informações serão úteis para os gestores em suas tomadas de decisões.

Para que os objetos de custeio sejam colocados à disposição do cliente, de forma completa, é necessário considerar que estes se beneficiam, além dos procedimentos desenvolvidos na

hospedagem, de atividades de outros setores, tais como finanças, compras, entre outros.

LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Definidos as atividades e os objetos de custeio, o próximo passo é levantar quais são os possíveis direcionadores de atividades, a fim de apurar os custos dos objetos de custeio. Os direcionadores de custos são escolhidos de acordo a relação existente entre as atividades e os objetos de custeio, os quais encontram-se demonstrados no Quadro 4.

Vale ressaltar que os direcionadores de atividades foram identificados tendo como base a observação direta, as entrevistas com a administração e funcionários e os dados apresentados pela administração do *flat service*.

IDENTIFICAÇÃO DO CONSUMO DAS ATIVIDADES PELOS OBJETOS DE CUSTEIO

A identificação do consumo das atividades pelos objetos de custeio possibilita estabelecer uma base concisa para descrever as operações do *flat service* e determinar os custos e desempenho. Propicia entendimento do funcionamento do empreendimento e visa melhorar seu desempenho, que pode promover maior qualidade na oferta dos produtos.

QUADRO 4

LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Atividade	Direcionadores de atividades
1. Atender telefone/fax/e-mail	Número de diárias vendidas
2. Efetuar/confirmar reservas	Número de reservas efetuadas
3. Arrumar unidade habitacional	Número de diárias vendidas
4. Inspeccionar unidade habitacional para check in	Número de solicitações de unidades habitacionais pela recepção ao setor de governança
5. Inspeccionar manutenção para check in	Quantidade de solicitações de unidades habitacionais feitas pela governança ao setor de manutenção
6. Efetuar check in	Número de check in realizados pelo setor de recepção
7. Realizar serviço de despertar	Número de registros de solicitações de hóspedes para despertar
8. Transportar/carregar bagagens	Número de check in e check out identificados no sistema informatizado
9. Atender telefone/balcão	Número de diárias vendidas
10. Limpar cobertura e recepção	Número de diárias no período
11. Atender lavanderia	Número de diárias no período
12. Entregar mensagens e correspondências	Número de diárias no período
13. Efetuar manutenção corretiva	Número de solicitações de serviços de outros setores emitidos ao setor de manutenção
14. Efetuar inspeção de saída/check list	Número de check out realizados no período
15. Efetuar check out/receber pagamento	Número de fichas razões emitidas e não canceladas pelo sistema informatizado de gerenciamento do flat service

Fonte: elaboração própria.

Nesta etapa evidencia-se a alocação das atividades consumidas pelos objetos de custeio. Por conseguinte, pode-se analisar atividades que são relevantes para o setor de hospedagem, inclu-

sive propor seu redesenho e interferir no mapeamento do processo produtivo de forma a agregar valor.

Cada atividade é observada e estudada apurando-se o valor que realmen-

te expressa a condição atual do processo produtivo. Este procedimento é importante para a apuração dos custos dos objetos de custeio que são as unidades habitacionais tipo *single* e *double*, as quais são alvo da apuração final dos custos.

CUSTEIO DOS OBJETOS ALVOS

Após cumpridas as etapas de alocação dos recursos às atividades e estas

aos objetos de custeio, têm-se o custo dos produtos. Os custos totais dos objetos de custeio no setor de hospedagem do *flat service* compreendem dois tipos de apartamentos: *double* e *single*.

Esta etapa traz um entendimento da representatividade dos custos de cada produto, comparativamente ao custo total dos custos do processo. Possibilita uma percepção mais acurada das atividades e as interações entre as operações que produzem os produtos.

PROPOSTA DE PILARES PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS

A proposta de gestão estratégica dos custos de um empreendimento hoteleiro do tipo *flat service* está fundamentada nos custos apurados e nas análises realizadas a partir da metodologia de custeio ABC, aliada aos pilares da gestão estratégica de custos.

A visão da proposta de gestão estratégica de custos para um hotel tipo *flat service* é genérica, cujos pilares são demonstrados na Figura 3.

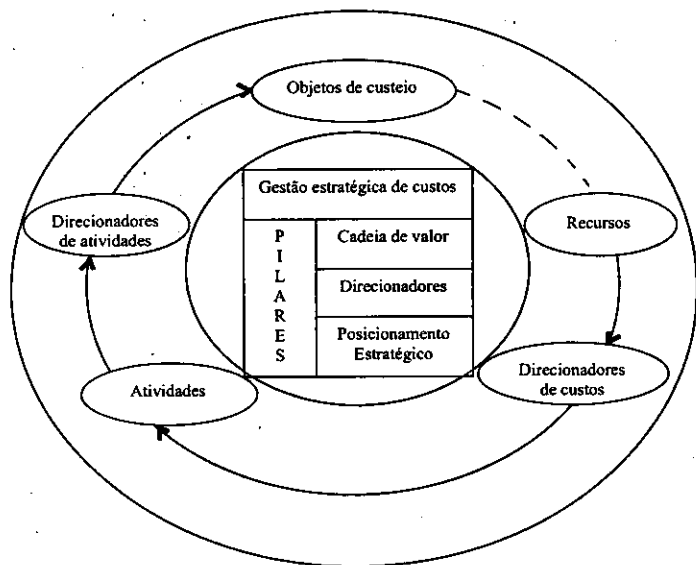
Observa-se que a proposta está inserida num ambiente sistêmico. Os pilares da gestão estratégica de custos estão no ambiente interno e dependem da forma de condução e capacidade de análise da administração da orga-

nização. O custeio baseado em atividades pode contribuir na identificação dos recursos consumidos pelas atividades e o uso destas pelos produtos. Do ambiente externo partem ações que não podem ser consideradas controláveis pelo *flat service*, mas é possível monitorá-las.

A proposta que se apresenta neste trabalho está fundamentada em três pilares. Primeiramente na cadeia de valor, tanto do ambiente interno como do ambiente externo. O outro pilar que sustenta a proposta da gestão estratégica de custos refere-se aos direcionadores. O terceiro pilar compreende o posicionamento estratégico do *flat service*.

FIGURA 3

PILARES DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS



Fonte: elaboração própria.

CADEIA DE VALOR

A análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos. O *flat service* é uma parte do conjunto de atividades de um sistema que agrega valor. Na prestação de serviços em que está inserido o *flat service*, a ação dos clientes pode afetar significativamente as atividades de valor do empreendimento.

Desta forma, a busca pela vantagem competitiva requer que o *flat service* entenda o sistema maior, representado pelos ambientes remoto e externo, o qual estende-se desde os fornecedores até os clientes. O pressuposto é que o *flat service* pode aumentar sua lucratividade, não apenas por sua cadeia de valor, alojamento de pessoas, mas também compreendendo como as atividades da cadeia de valor do *flat service* encaixam-se nas cadeias de valor dos fornecedores e clientes.

DIRECIONADORES

A análise da performance dos custos tem como direcionadores de custos estruturais a experiência e como direcionadores de custos de execução a gestão pela qualidade total. Estes passam pela eficiência, eficácia, efetividade e lucratividade, que estão relacionadas com a meta do *flat service* e de toda empresa, que é ganhar dinheiro.

Os direcionadores de custos estruturais relacionam-se com as escolhas estratégicas. No *flat service* em estudo, os direcionadores de custos estruturais estão relacionados com a experiência, pois é o direcionador que se aproxima da estrutura econômica do empreendimento. Os anos de operação do *flat service* permitem que a curva de aprendizado, na prestação dos serviços, esteja maturada. Os direcionadores de custos de execução são determinantes da posição de custos e

dependem de sua capacidade de operar de forma bem sucedida.

POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Com vistas à competitividade, o sistema de custos pelo método ABC deve dar suporte às decisões relativas a variáveis internas e externas sobre a política de hospedagem. A metodologia de apuração dos custos, através deste sistema, precisa proporcionar a comparação com dados do mercado e indicadores estratégicos dos concorrentes.

Um aspecto que precisa ser assimilado pela alta administração é que os resultados obtidos com a gestão estratégica dos custos podem representar elementos importantes na análise da lucratividade dos produtos. Além disso, com a contínua formação do banco de dados, a respeito da performance, é possível chegar a eficácia dos sistemas de custos e dos produtos do *flat service*.

CONCLUSÕES

O objetivo do artigo é a apresentação de proposta para a gestão estratégica de custos para empreendimentos hoteleiros do tipo *flat service*, fundamentada no custeio baseado em atividades – ABC.

A proposta de gestão estratégica dos custos para um empreendimento ho-

teleiro do tipo *flat service* está fundamentada nos custos apurados e nas análises realizadas a partir da metodologia de custeio ABC. A proposta contém as 11 etapas descritas na metodologia de custeio ABC, aliadas à tecnologia de análise dos pilares da gestão estratégica de custos.

A proposta de gestão estratégica de custos – fundamentada na apropriação dos custos pelo método ABC – pode proporcionar ao *flat service* as seguintes vantagens: identificar e mensurar os desperdícios, obter um sistema de custo eficiente, conhecer a destinação efetiva dos recursos, identificar a capacidade e os limites do processo produtivo, fornecer informações gerenciais de custos que representam a realidade do *flat service*, tomar decisões consubstanciadas em dados reais e possibilitar a melhoria contínua, buscar alternativas de redesenho do processo produtivo e direcionamento de investimentos, ter uma visão do negócio focado no cliente.

As vantagens advindas da proposta possibilitam ao *flat service* desenvolver uma sistemática de análise que contribua para uma administração centrada na melhoria contínua, com vistas em alcançar condições de competitividade cada vez maior. A análise é realizada com base em desempenhos e na forma como o processo da prestação de serviços no setor de hospedagem se realiza.

Ao término deste estudo, fica evidenciado que os resultados obtidos com a sistematização do método de custeio ABC permitem inovar na hoteleira, particularmente no que se refere a gestão estratégica de custos para um empreendimento do tipo *flat service*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão – Práticas avançadas*, São Paulo, Atlas, 1999.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: Uma abordagem do custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1996.
- CASTELLI, Geraldo. *Administração hoteleira*, Caxias do Sul, Educs, 2001.
- COGAN, Samuel. *Custos e preços: Formação e análise*, São Paulo, Pioneira, 1999.
- . *Modelos de ABC/ABM: Inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*, Rio de Janeiro, Qualitymark, 1997.
- DUARTE, Valdimir Vieira. *Administração de sistemas hoteleiros*, São Paulo, Senac, 1996.
- KAPLAN R. S. & COOPER, Robin. *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*, São Paulo, Atlas, 1998.
- NAKACAWA, Masayuki. *ABC – Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994.
- PLAYER, Steve et alii. *ABM: Lições do campo de batalha*, São Paulo, Makron Books, 1997.

- SERSON, Fernando. *Hotelaria: A busca da excelência*, São Paulo, Marcos Cobra, 2000.
- PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*, Rio de Janeiro, Campus, 1989.
- SHANK, John K. & GOVINDERAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos*, 2. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1997.

