

Análise dos custos em uma empresa hoteleira: um estudo de caso com a aplicação do custeio baseado em atividades (ABC)

Cost analysis in a hotel business: a case study applying activity-based costing (ABC)

Alexandre César Batista da Silva

<https://orcid.org/0000-0001-7411-8579>

Doutorado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco – Brasil.

alexandre.cesar@ufpe.br

Elyrouse Cavalcante de O. Bellini

<https://orcid.org/0000-0002-1704-1859>

Doutorado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco – Brasil.

elyrouse.cavalcante@feac.ufal.br

Carlos Everaldo Silva da Costa

<https://orcid.org/0000-0003-4902-6466>

Doutorado em Administração. Universidade Federal de Pernambuco – Brasil. carlos.costa@feac.ufal.br

Valdemir da Silva

<https://orcid.org/0000-0001-5515-382X>

Mestre em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco – Brasil. valdemir.academico@gmail.com

Yara Costa de Farias

<https://orcid.org/0009-0001-5651-1593>

Graduada em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Alagoas – Brasil. yara.farias@feac.ufal.br

RESUMO

O objetivo deste estudo consiste em analisar a estrutura de custos das atividades e das diárias de um hotel localizado na cidade de Maceió-AL, por meio da aplicação do custeio baseado em atividades (ABC). Para alcançar esse fim, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de caso, com abordagem predominantemente quantitativa, com apoio qualitativo, utilizando entrevistas, observação e análise documental. Além disso, foram utilizados direcionadores de 1º estágio, para alocação dos custos às atividades, e de 2º estágio, para a atribuição dos custos aos tipos de apartamentos. O método proporcionou informações sobre os custos das atividades do hotel e forneceu subsídios para a tomada de decisões gerenciais sobre os custos dos serviços prestados. Os resultados revelaram que “limpar os apartamentos” e “produzir o café da manhã” foram as atividades que mais consumiram recursos, representando 28,50% e 22,10%, respectivamente, dos custos indiretos totais, indicando predominância dos custos em atividades operacionais críticas, com implicações para o controle de insumos. Na análise dos custos das diárias, observou-se que, em valor absoluto, os quartos tamanhos “família” apresentaram maior custo total, seguidos pelo tamanho “Standard Duplo”. Este estudo contribui ao aplicar o método ABC em um contexto específico do setor hoteleiro, evidenciando sua utilidade na análise dos custos dos serviços prestados e promovendo uma abordagem que reduz parcialmente a subjetividade na alocação dos custos, especialmente no que se refere aos custos indiretos.

Palavras-chave: Custos Indiretos. Direcionador de recursos. Serviços. Diárias.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the cost structure of the activities and room rates at a hotel located in the city of Maceió, Alagoas, through the application of activity-based costing (ABC). To

achieve this goal, a descriptive study was conducted using a case study approach, with a predominantly quantitative methodology supported by qualitative data, utilizing interviews, observation, and document analysis. In addition, first-level drivers were used to allocate costs to activities, and second-level drivers were used to allocate costs to room types. The method provided information on the costs of the hotel's activities and offered insights for managerial decision-making regarding the costs of the services provided. The results revealed that "cleaning the rooms" and "preparing breakfast" were the activities that consumed the most resources, representing 28.50% and 22.10%, respectively, of total indirect costs, indicating a predominance of costs in critical operational activities, with implications for input control. In the analysis of room rates, it was observed that, in absolute terms, "family-sized" rooms had the highest total cost, followed by "Standard Double" rooms. This study contributes by applying the ABC method in a specific context of the hotel sector, demonstrating its usefulness in analyzing the costs of services provided and promoting an approach that partially reduces subjectivity in the allocation.

Keywords: Indirect costs. Resource allocation. Services. Daily rates.

Recebido em 03/02/2025. Aprovado em 26/03/2026. Avaliado pelo sistema double blind peer review.

Publicado conforme normas da APA.

<https://doi.org/10.22279/navus.v18.2082>

1 INTRODUÇÃO

O turismo é um fenômeno econômico e social relevante, impulsionando o crescimento regional e a geração de empregos (Santo & Zonatto, 2019). A hotelaria, inserida nesse setor, exige dos gestores decisões estratégicas relacionadas ao controle dos custos e à precificação dos serviços, especialmente diante da sazonalidade (Mashayekhi & Ara, 2017).

A gestão hoteleira demanda sistemas adequados de controle de custos, mas a literatura aponta limitações na adoção da contabilidade de custos nesse setor (Mashayekhi & Ara, 2017; Faria et al., 2018). Souza et al. (2015) destacam a necessidade de uma estrutura clara de custos, considerando a natureza específica da hotelaria, centrada na prestação de serviços. Nesse sentido, a mensuração e análise da estrutura de custos tornam-se desafiadoras, especialmente em função da elevada participação dos custos indiretos e da diversidade de serviços prestados.

O custeio baseado em atividades (ABC) possibilita um controle mais preciso dos custos ao mapear atividades e seus consumos de recursos, promovendo eficiência operacional (Docena et al., 2017). Estudos demonstram as vantagens da utilização do ABC na hotelaria, indicando melhor alocação de custos e controle gerencial (Pavlatos & Paggios, 2009; Sánchez-Rebull et al., 2023). Contudo, a aplicação desta metodologia de custeio no setor hoteleiro ainda é restrita (Duduche, 2011; Lunkes et al., 2019; Kurniawan, 2019) e, nesse sentido, há limitada disponibilidade de estudos aplicados sobre o método ABC em hotéis brasileiros de médio porte, especialmente aqueles que apresentam detalhamento operacional das atividades e da estrutura de custos.

Diante desse contexto, esta pesquisa busca explorar a aplicabilidade do ABC na análise da estrutura de custos em empresas hoteleiras, considerando o seu potencial para apoiar a alocação de custos indiretos (Horngren et al., 2008). Assim, formula-se a seguinte questão de pesquisa: como a aplicação do método ABC contribui para a análise da estrutura de custos em um hotel?

Este estudo tem como objetivo geral analisar a estrutura de custos das atividades e das diárias de um hotel, a partir da aplicação do ABC, com foco no suporte à tomada de decisões gerenciais.

A relevância desta pesquisa se pauta na importância que o setor hoteleiro representa para a economia nacional, tanto pela sua contribuição ao Produto Interno Bruto quanto pelo seu potencial de geração de empregos e captação de recursos internacionais. Entretanto, a limitação no conhecimento da estrutura de custos pode comprometer a geração de informações gerenciais, dificultando a tomada de decisões e a gestão de resultados. Desse modo, a adoção de metodologias de custeio pode contribuir para o aprimoramento do processo decisório (Souza et al., 2015).

Em termos práticos, os resultados desta pesquisa contribuem ao evidenciar a utilidade do ABC na análise da estrutura de custos em hotéis. Além de suas contribuições teórico-práticas, esta pesquisa também contribuiu para o ambiente acadêmico, ao aplicar o método em um contexto

específico, ampliando a compreensão sobre sua utilização no setor hoteleiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Gestão de Custos na Indústria Hoteleira

A indústria hoteleira tem grande importância no crescimento econômico de diversos países (Patiar, 2016) e, devido ao seu notável efeito multiplicador, atrai a atenção de governos e grupos de investidores (Murcia et al., 2023). Esse cenário positivo gera a necessidade de que as empresas hoteleiras aprimorem o desempenho de suas atividades, as quais, diferentemente de outras indústrias, apresentam características inerentes ao setor, tais como a exigência de colaboradores qualificados, a elevada concorrência no setor, as especificidades dos colaboradores e do próprio trabalho, e a rotatividade desses profissionais (Struckas Filho et al., 2019; Ramalho, 2020; Tourita, 2020; Darsie Werner, & Johanna Neitzke, 2022).

Os produtos e serviços oferecidos pelos hotéis diferem de outros segmentos, visto que as atividades hoteleiras possuem características específicas e consomem recursos elevados com mão de obra, materiais e alta estrutura de custos fixos comuns, além da impossibilidade de estocar o bem produzido: as diárias (Darsie Werner, & Johanna Neitzke, 2022). O custo, na hotelaria, representa o valor dos fatores de produção consumidos pelas atividades realizadas no hotel, visando oferecer as diárias, as refeições e bebidas, serviços de lavanderia, locação de espaços para eventos, reuniões e lazer (Murcia, & Cárdenas, 2017; Murcia et al., 2023).

Assim, os custos operacionais de um hotel referem-se ao valor dos recursos consumidos no desenvolvimento das atividades hoteleiras, que culminam na prestação dos múltiplos serviços oferecidos. Desse modo, à medida que esse conjunto de bens e serviços, com uma infinidade de insumos, é ofertado, essa indústria de serviços gera receitas com as diárias de hospedagem, refeições e bebidas nos restaurantes e bares, locação de espaços para eventos e reuniões, lavanderia e atividades de lazer (Tomé, 2019).

A indústria hoteleira é marcada por algumas especificidades, como elevados custos fixos, uso intensivo de mão de obra e emprego intensivo de capital. Essas características particulares resultam em uma estrutura de custos distinta em relação à de outras indústrias. Por exemplo, no setor hoteleiro, uma grande parte dos custos operacionais, incluindo a mão de obra, é composta por custos fixos. Para que as decisões dos gestores sejam mais eficazes, essas especificidades influenciam as divergências no uso das técnicas de contabilidade de gestão.

Diante das especificidades da atividade hoteleira, especialmente a elevada proporção de custos indiretos e a diversidade de serviços prestados, torna-se necessário o uso de métodos de

custeio que permitam maior precisão na alocação desses custos. Nesse contexto, o ABC apresenta-se como uma abordagem adequada, por possibilitar o rastreamento dos recursos consumidos pelas atividades e sua posterior atribuição aos serviços oferecidos (Garrison et al., 2013; Murcia et al., 2023).

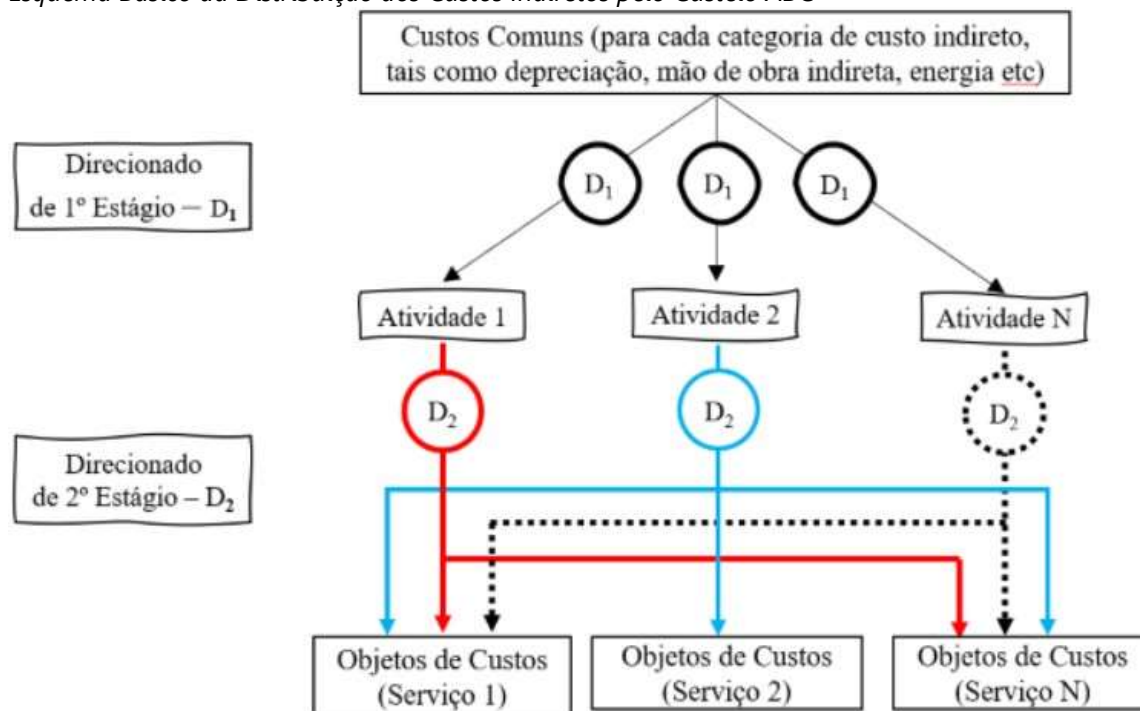
2.2 Custeio Baseado em Atividades

As práticas de contabilidade de custos distinguem-se entre tradicionais e estratégicas (Cinquini & Tenucci, 2010). As mudanças organizacionais impulsionaram a revisão dos métodos de apuração para garantir informações confiáveis (Hayne, 2022). Dentre as abordagens estratégicas ou contemporâneas, destaca-se o ABC (Klein & Almeida, 2017; Lunkes et al., 2019), cuja implementação ocorre desde os anos 1980 (Cooper & Kaplan).

O ABC pressupõe que os recursos são consumidos pelas atividades antes de serem incorporados aos bens e serviços (Duduche, 2011; Sánchez-Rebull et al., 2023). Esse modelo reduz distorções dos métodos tradicionais ao priorizar rastreamento em vez de rateios arbitrários (Rocha & Martins, 2015). A distribuição dos custos ocorre por meio de direcionadores de 1º estágio (de recursos) e 2º estágio (de atividades), identificando relações de causa e efeito (Garrison et al., 2013). A Figura 1 ilustra a distribuição dos custos indiretos pelo ABC.

Figura 1

Esquema Básico da Distribuição dos Custos Indiretos pelo Custeio ABC



Os direcionadores de 1º estágio demonstram como as atividades consomem recursos, enquanto os de 2º estágio mostram como os objetos de custo absorvem esses recursos (Martins &

Rocha, 2015). A implementação do ABC exige a sincronização de recursos tecnológicos, humanos e materiais para garantir precisão na alocação de custos.

Essa abordagem é recomendada para o setor hoteleiro devido ao aumento dos custos comuns e à diversidade de serviços (Murcia et al., 2023). A acurácia das informações de custos auxilia na formulação de estratégias de precificação. Assim, o ABC melhora a transparência e permite a redução de custos sem comprometer a qualidade dos serviços (Pavlatos, 2008; Diavastis et al., 2016).

Apesar de suas vantagens, o método ABC apresenta limitações relevantes, especialmente no que se refere ao elevado custo de implementação (Cooper & Kaplan, 1992), à dependência de estimativas na definição dos direcionadores (Garrison et al., 2013) e à complexidade operacional associada à coleta e ao tratamento de dados (Martins & Rocha, 2015). Esses aspectos podem dificultar sua adoção, sobretudo em organizações com menor estrutura informacional, exigindo cautela na sua aplicação e interpretação dos resultados.

2.3 Estudos Correlacionados

Pesquisas têm sido realizadas no Brasil e no exterior com o objetivo precípuo de estudar a aplicação do ABC na gestão dos custos da atividade hoteleira. No cenário nacional, observam-se os estudos de Souza *et al.* (2015) e, no campo de investigações científicas internacionais, as pesquisas de Faria, Ferreira e Trigueiros (2018), Duduche *et al.* (2011), Diavastis *et al.* (2016) e Mashayekhi e Ara (2017).

Diavastis *et al.* (2016) pesquisaram o efeito da interação entre a satisfação do usuário dos Sistemas de Informações Contábeis (SIC) e o uso do ABC no desempenho financeiro de um hotel grego. Para tanto, foi realizada uma análise de regressão hierárquica com base em uma amostra de 103 respondentes, composta por contadores e gerentes de hotéis. Os resultados sugeriram que a utilização do ABC e a satisfação dos usuários com o SIC melhoram o desempenho financeiro do hotel. Por outro lado, quando atuam de forma independente, a satisfação dos usuários com o SIC e a utilização do ABC não têm associação significativa com o desempenho financeiro.

O estudo de Mashayekhi e Ara (2017) procurou fornecer evidências empíricas sobre a implementação do ABC em um hotel. Para isso, compararam-se os custos unitários dos serviços prestados apurados pelo custeio tradicional e pelo ABC. Diante dessa confrontação, os resultados mostraram diferenças entre os custos apurados para os dois métodos. Além disso, em razão do detalhamento das informações fornecidas, os achados da pesquisa mostraram que a utilização do ABC facilita as decisões em relação à análise da lucratividade, orçamento e preços.

Duduche et al. (2011) estudaram a implementação do ABC em um hotel. Para alcançar esse objetivo, descreveram as atividades hoteleiras envolvidas na organização para calcular os custos da

prestação dos serviços. Diante da implementação do método de custeio, os resultados revelaram que o ABC apresentou aos gestores do hotel a análise da composição dos custos das diárias, o custo das atividades desenvolvidas e os parâmetros para a tomada de decisões sobre o custo dos serviços prestados.

Para calcular o custo da prestação de serviços de um hotel à luz do método *Activity-Based Costing* (ABC), Souza et al. (2015) demonstraram a aplicação do ABC para a gestão dos custos de uma empresa do ramo hoteleiro. Os resultados do estudo revelaram, por meio da aplicação do ABC, os custos das atividades e a composição do custo da diária. Os autores explicaram que o ABC se mostrou vantajoso ao fornecer subsídios para a tomada de decisão, proporcionando informações a respeito da alocação dos custos e suas limitações, além da indicação de direcionadores estratégicos para a gestão dos custos.

Faria, Ferreira e Trigueiros (2018) pesquisaram a análise da lucratividade do cliente em 66 hotéis de 4 e 5 estrelas. Dados os resultados, entre outros, foi observado que nenhum dos hotéis pesquisados havia adotado o ABC, e cerca de nove por cento dos entrevistados não tinham conhecimento desse método de custeio, apesar de essa técnica ser considerada a mais adequada para calcular a lucratividade individual do cliente.

Em síntese, o método ABC proporciona maior precisão na alocação de custos no setor hoteleiro, especialmente em contextos com maior participação de custos indiretos e diversidade de serviços, embora apresente limitações relacionadas à sua complexidade operacional e à dependência de estimativas. Nessa perspectiva, sua aplicação busca analisar a estrutura de custos em um contexto empírico específico, com foco na geração de informações gerenciais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa é classificada como pesquisa descritiva, de abordagem predominantemente quantitativa, com apoio de procedimentos qualitativos, realizada por meio de estudo de caso. Quanto aos procedimentos, adotou-se o estudo de caso para possibilitar uma compreensão mais profunda sobre a organização e, assim, propor ações para o alinhamento entre sua gestão de custos baseada em atividades e a tomada de decisões.

A pesquisa foi desenvolvida em um hotel da cidade de Maceió-Alagoas, o qual apresentou características favoráveis ao objeto deste estudo: primeiramente por ser uma empresa representativa do segmento hoteleiro de médio porte, com estrutura operacional diversificada e consumo relevante de custos indiretos; segundo, pelo fato de os pesquisadores terem acesso direto ao gestor do hotel, o que viabilizou a obtenção detalhada de informações operacionais necessárias à aplicação do método ABC. Dado esse contexto, a Tabela 1 relaciona as etapas do estudo.

Tabela 1

Etapas da pesquisa

Etapas da pesquisa	Descrição
Formulação do problema	Identificação da situação-problema que motivou o estudo.
Definição do local de estudo	Definição da organização como objeto de estudo.
Coleta de dados	Coleta de dados por meio de pesquisa documental, entrevistas semiestruturadas e observação de processos.
Avaliação e análise dos dados	Registro dos dados obtidos e interpretação através de análise de conteúdo.
Análise da realidade	Análise através das categorias de análise definidas.
Elaboração da proposta de implementação do ABC	Implementação do ABC.

A pesquisa teve como foco a aplicação do ABC em um hotel selecionado como estudo de caso.

A etapa seguinte consistiu na coleta de dados da pesquisa, que abrangeu tanto dados primários quanto secundários. A obtenção dos dados secundários foi feita através da técnica de pesquisa documental. Nesse tipo de pesquisa, a fonte de coleta de dados se limita a documentos, sejam eles escritos ou não, configurando o que se denomina fonte primária (Marconi & Lakatos, 2021).

Para a coleta dos dados primários, foi empregada a técnica de entrevistas individuais semiestruturadas, além da observação dos processos financeiros realizados pela contabilidade do hotel. A entrevista semiestruturada, ao valorizar a presença do entrevistador, possibilitou ao informante utilizar toda a sua criatividade e espontaneidade, enriquecendo, assim, a investigação.

A observação, como técnica de coleta de dados, consiste em ver e ouvir, mas também examinar *in loco* os fatos ou fenômenos pertinentes às atividades desenvolvidas no hotel, visando, assim, atender aos objetivos da pesquisa.

Foram realizadas seis entrevistas com os responsáveis pela Recepção, Hospedagem, Alimentos e Bebidas, Almoxarifado, Gerência Geral e Controladoria do Hotel. Também foi feita uma observação com base nos processos realizados pelo gerente administrativo/financeiro e pela analista financeira. Cada entrevista teve seu roteiro elaborado de acordo com o centro de responsabilidade (departamento) pelo qual o respondente era responsável, contribuindo, assim, para o entendimento do fenômeno estudado e, conseqüentemente, para os objetivos da pesquisa.

Concomitantemente às entrevistas, as atividades foram observadas *in loco* para a compreensão dos processos operacionais do hotel.

A partir de então, sucedeu-se a etapa da avaliação e análise dos dados, caracterizada pelo registro das informações coletadas e sua subsequente análise. Os dados secundários, obtidos por meio da pesquisa documental na consulta dos registros contábeis do hotel, foram analisados por meio da técnica de análise descritiva. Para os dados primários, foi empregada a técnica de análise de

conteúdo, baseando-se na interpretação das respostas, pontos de vista e processos dos observados e entrevistados para a formulação de considerações sobre os resultados (Bardin, 2006). Na análise de conteúdo, buscou-se compreender melhor o discurso de cada entrevistado, aprofundando suas características (gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas, entre outras) e extraíndo os momentos mais importantes.

Em seguida, desenvolveu-se o diagnóstico do hotel, consistindo na quinta etapa da pesquisa. Com os resultados da análise de conteúdo da etapa anterior, foi possível descrever os aspectos da organização hoteleira para uma melhor compreensão dos processos e das atividades. O diagnóstico foi realizado com base na situação-problema e nas constatações sobre os dados levantados, possibilitando a identificação das necessidades da organização no que diz respeito ao alinhamento de sua gestão de custos baseada em atividades a tomada de decisões.

Por fim, na última etapa da pesquisa, foi elaborada uma proposta para apurar os custos das atividades e das diárias do hotel, utilizando a aplicação do ABC, a partir dos apontamentos da base teórica levantada e da análise do contexto e da realidade social da organização. A proposta de implementação do ABC visa solucionar os problemas e as necessidades identificadas no hotel.

A aplicação do método ABC seguiu as etapas de identificação das atividades, alocação dos custos e apuração dos custos dos objetos de custeio, conforme a literatura especializada (Garrison et al., 2013; Martins & Rocha, 2015).

Os objetos de custos se referem a tudo o que seja necessário e útil apurar e que se pretenda custear, podendo ser centros de custos, departamentos, processos, atividades, serviços ou qualquer unidade que consuma recursos na organização (Borinelli et al., 2003; Martins & Rocha, 2015). Assim, na atividade hoteleira, consideram-se como objetos de custos os apartamentos.

4 RESULTADOS

4.1 Estrutura do hotel

O hotel, objeto de análise deste estudo, está localizado em uma luxuosa área residencial da cidade de Maceió, Alagoas, sendo denominado nesta pesquisa de Hotel MCZAL. Atualmente, ele se classifica na categoria de Meios de Hospedagem e Turismo do tipo 4 estrelas.

O MCZAL possui uma estrutura que permite oferecer 110 diárias, alcançando, ao longo do ano, uma capacidade total de 40.150 diárias, abstraindo-se para esse fim os 365 dias. A Tabela 2 ilustra as categorias de apartamentos e suas respectivas quantidades.

Tabela 2

Categorias dos apartamentos

Categoria	Quantidade
Standard Duplo	26
Standard Casal	14
Standard Triplo	20
Família	34
Casal vista mar	10
Família vista mar	4
Panorâmico	2
Total	110

Nota: Dados dos registros de controle do Hotel MCZAL (2024)

Os recursos humanos estão distribuídos entre os setores do hotel e correspondem ao quadro de 35 funcionários, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3

Recursos Humanos e cargos

Setor	Cargo	Quantidade	Total
Recepção	Mensageiro	4	10
	Recepcionista	5	
	Chefe de Recepção	1	
Governança	Governanta	1	12
	Camareiras	8	
	Serviços gerais	2	
	Fiscal de andar	1	
A e B	Cozinheiro	2	9
	Auxiliar	1	
	Coordenador de A & B	1	
	Garçons	3	
Almoxarifado	Almoxarife	1	1
Manutenção	Manutentores	3	3
Total			35

Nota: Dados dos registros de controle do Hotel MCZAL (2024)

Assim sendo, a seguir serão apresentados os departamentos, as atividades e os recursos consumidos.

4.2 Identificação dos Departamentos, das Atividades e dos Recursos

A Tabela 4 apresenta os departamentos e as atividades mais relevantes, definidos a partir das informações obtidas com o responsável de cada setor, validadas pelo Gerente Administrativo e pelas disposições do próprio fluxo de operações do hotel.

Tabela 4

Centros de Custos e Atividades Identificadas

Departamentos	Atividade	
Recepção	1	Receber e encaminhar bagagem
	2	Check-in
	3	Check-out
	4	Fechamento de caixa
	5	Emitir requisição de materiais
Governança	6	Limpeza dos apartamentos
	7	Limpeza das áreas comuns
	8	Monitoramento das atividades da governança
	9	Fiscalização dos andares
	10	Emitir requisição de materiais
Alimentos e bebidas (A&B)	11	Produção do café da manhã
	12	Servir café da manhã
	13	Limpeza da cozinha
	14	Limpeza do restaurante
	15	Controle de hóspedes
	16	Monitoramento da produção
	17	Emitir requisição de materiais
Almoxarifado	18	Compras
	19	Atendimento de requisição
	20	Realizar inventário
	21	Conferência de mercadoria
	22	Lançar notas no sistema
Manutenção	23	Atendimento de ocorrências
	24	Limpeza da piscina
	25	Vistoria do gerador.

Para uma melhor determinação e definição, as atividades apresentadas na Tabela 4 foram observadas e organizadas de maneira lógica e ordenada.

Para a apuração dos recursos consumidos pelas atividades, foram identificados, por meio do rastreamento, os direcionadores de 1º estágio (ou de recursos), que explicitam a causa do consumo de recursos na execução das atividades. Esses recursos utilizados foram alocados às atividades conforme os direcionadores de recursos apresentados. A Tabela 5 exibe os recursos utilizados nas atividades operacionais do hotel durante o mês de agosto de 2023.

Tabela 5

Recursos consumidos – Agosto/2023

Cód	Recursos	Valor (R\$)
A	Material de limpeza e higiene	6.426,22
B	Descartáveis	961,61
C	Material de escritório	340,08
D	Material de informática	98,07
E	Material de manutenção	10.416,01
F	Material de hospedagem	2.161,55
G	Gás de cozinha	1.299,84
H	Alimentos	42.270,55
I	Bebidas	1.251,69
J	Mão de obra	82.262,76
K	Serviço prestado pessoa física	390,00
L	Aluguel de impressora	250,00
M	Energia	24.528,82
N	Água	10.421,61
O	Serviço de lavanderia	17.348,80
P	Óleo diesel	8.116,51
Q	Seguro predial	964,13
R	Controle de pragas	719,48
S	Manutenção do software	5.556,05
T	Internet	267,32
U	Telefonia	455,09
V	Depreciação do Prédio	17.235,18
W	Depreciação dos Bens físicos	9.010,74
X	TV a cabo	658,70
Y	Imposto Predial (IPTU)	3.245,07
	Total	246.655,88

Nota: Dados dos registros de controle do Hotel MCZAL (2024)

A escolha dos direcionadores é fundamental para a segurança dos resultados deste estudo e para a redução da subjetividade apresentada no Custeio Baseado em Volumes (VBC). Para tanto, a identificação dos direcionadores de recursos requereu a observação direta nos setores em que ocorreu o consumo e, também, entrevistas com os gestores do hotel, buscando, assim, um levantamento de informações com base na realidade diária.

Dessa forma, com base nesse delineamento, a Tabela 6 mostra a descrição dos insumos utilizados na atividade hoteleira e o direcionador que aponta a relação de consumo entre cada recurso e a respectiva atividade.

Tabela 6

Descrição dos Recursos e Direcionadores de Recursos

Recurso	Direcionador de recursos (Relação causal: Recurso ↔ Atividade)
A	Material de limpeza e higiene (produtos químicos, papel higiênico, sabonete, entre outros) refere-se aos custos com material de limpeza e higiene utilizados para a limpeza das áreas comuns e dos apartamentos do hotel. O direcionador é o número de requisições, que totaliza 40: atividade 6, 4 ; atividade 7, 10 ; atividade 11, 4 ; atividade 13, 9 ; atividade 14, 9 ; atividade 24, 4 .
B	Descartáveis referem-se aos custos com materiais descartáveis (bobina plástica, copos, potes plásticos, etc.). O direcionador é o número de requisições, que totaliza 12: atividade 6, 4 ; atividade 7, 2 ; atividade 11, 2 ; atividade 12, 4 .
C	Material de escritório refere-se aos custos com material de expediente (canetas, papel, tinta para impressora, bobinas térmicas, etc.). O direcionador é o percentual de consumo identificado em cada atividade: 2 , 49,24%; 3 , 27,43%; 4 , 7,56%; e 8 , 15,76%.
D	Material de informática compreende cartuchos, toners, mouses, teclados, roteadores, etc., utilizados pelos centros de custos, recepção e governança. O direcionador é o percentual de consumo identificado em cada atividade e assim verificado: atividade 2 , 32,56%; atividade 3 , 58,46%; atividade 4, 8,43%; e atividade 5, 0,55%.
E	Material de manutenção e conservação abrange os custos com reparos nas áreas comuns ou nos apartamentos (pregos, tintas, materiais hidráulicos, elétricos, etc.). O direcionador é o número de requisições, que totaliza 14: atividade 23 , 9; e atividade 24 , 5.
F	Material de hospedagem refere-se à utilização de amenities, que compreendem sabonetes, xampus, condicionadores e toucas de banho personalizados com a logo do hotel fornecidos nos apartamentos para os hóspedes. O direcionador é o número de requisições, que totaliza 5 solicitações destinadas à atividade 6 .
G	Gás de cozinha refere-se ao gás natural encanado utilizado na cozinha para a preparação dos alimentos no restaurante. O direcionador é o tempo de produção na preparação de alimentos que dependem de cozimento, que totaliza 347 horas e 20 minutos (atividade 11).
H	Alimentos referem-se aos insumos fornecidos no café da manhã, restaurante, bar da piscina ou room service. Para este estudo, consideraram-se apenas os alimentos (pães, carnes, cereais, frutas, etc.) fornecidos no café da manhã. O direcionador é o número de requisições, que totaliza 11: atividade 6, 2 ; atividade 11, 9 .
I	Bebidas referem-se aos custos com os líquidos naturais fornecidos no café da manhã, restaurante, bar da piscina ou room service. Para este estudo, foram consideradas apenas as bebidas (sucos de frutas naturais, leite, bebida láctea, água, etc.) fornecidas no café da manhã. O direcionador é o número de requisições, que totaliza 9 , que foram direcionadas para a atividade 11.
J	A Mão de Obra compreende os salários, encargos sociais, férias e benefícios dos funcionários diretamente ligados ao desenvolvimento das atividades mapeadas. O direcionador é o tempo de mão de obra apontado em cada atividade, o qual totalizou 6.007 horas e 20 minutos. Este tempo foi direcionado para as 25 atividades identificadas no hotel (Tabela 7).
K	Serviço Prestado à Pessoa Física refere-se aos gastos, eventuais ou não, realizados por pessoas físicas. O direcionador é o número de solicitações, que, para este estudo, foi apenas 1 , alocado à atividade 6.
L	Aluguel de impressora trata-se de um serviço de locação de impressora que atende apenas o centro de custo recepção. O direcionador é o percentual de consumo identificado em cada atividade e assim verificado: atividade 2 , 32,56%; atividade 3 , 58,46%; atividade 4 , 8,43%; e atividade 5 , 0,55%.
M	Energia refere-se aos custos com iluminação e força das máquinas utilizadas em todos os setores do hotel. O direcionador é a estimativa da quantidade de kWh consumida pelas atividades que dependem efetivamente do consumo desse recurso. Atividade 2 , 7,38%; atividade 8 , 3,69%; atividade 11 , 9,84%; atividade 18 , 6,15%; atividade 23 , 1,23%; UHS, 71,72%.
N	Água refere-se aos custos com o consumo de água utilizada em todos os setores do hotel. O direcionador é a estimativa da quantidade de m ³ consumida pelas atividades que dependem efetivamente do consumo desse recurso. Atividade 6 , 5,44%; atividade 7 , 2,33%; atividade 11 ,

	7,25%; atividade 13 , 6,53%; atividade 14 , 0,73%; UHS, 77,72%.
O	Serviço de lavanderia refere-se aos custos com a limpeza do enxoval de cama e banho (lençóis, toalhas, fronhas, etc.) do hotel, com destino à lavanderia. O direcionador é a quantidade de enxoval.
P	Óleo Diesel refere-se ao combustível utilizado para abastecer o gerador de energia do hotel. O direcionador é o percentual de consumo em litros para as atividades que consomem esse recurso. O total de litros consumidos mensalmente é de 1.500 litros. Atividade 2, 7,50%; Atividade 11, 12,50%; Atividade 18, 5%; UHS, 75%.
Q	Seguro predial refere-se ao custo com o seguro do espaço físico do hotel. O direcionador de recurso é a área em m ² do hotel, abrangendo todos os setores que totalizam 3.934,60 m ² . Esse recurso foi direcionado para as atividades 1 (157,36 m ²), 6 (2.557,50 m ²), 7 (196,74 m ²), 8 (275,41 m ²), 11 (78,68 m ²), 12 (118,06 m ²), 18 (39,38 m ²), 24 (393,44 m ²) e 25 (118,03 m ²).
R	Controle de pragas compreende os custos com ações preventivas e corretivas que visam impedir a aparição e proliferação das pragas. O direcionador de recurso é a área em m ² do hotel, abrangendo todas as atividades cujas ações necessitam da realização desse recurso. 1 (157,36 m ²), 6 (2.557,50 m ²), 7 (196,74 m ²), 8 (275,41 m ²), 11 (78,68 m ²), 12 (118,06 m ²), 18 (39,38 m ²), 24 (393,44 m ²) e 25 (118,03 m ²).
S	Manutenção de software compreende os custos com a licença dos sistemas utilizados em todo o hotel. O direcionador de recursos é a quantidade de módulos, que totaliza 12. Esse recurso foi direcionado da seguinte forma: Atividades 2 (1), 3 (1), 5 (1), 8 (2), 10 (1), 16 (1), 17 (1), 18 (1), 19 (1), 22 (2).
T	Internet compreende os gastos com provedores de serviços de acesso à web. O direcionador é o percentual de consumo identificado nas UHS ocupadas e nas atividades cuja execução depende do uso desses recursos que assim foi verificado: atividade 2, 5,95%; atividade 3, 4,55%; atividade 4, 0,80%; atividade 5, 0,363%; atividade 8, 5,25%; atividade 10, 0,58%; atividade 16, 5,25%; atividade 17, 0,58%; atividade 18, 2,80%; atividade 19, 0,70%; atividade 20, 5,25%; e atividade 23, 2,92%. UHS 65%.
U	Telefonia refere-se aos custos com serviços telefônicos utilizados nas UHS ocupadas e nos setores cujas atividades, para serem realizadas, dependem do uso desse recurso. O direcionador observado aponta que o consumo desse serviço é o número de ramais que totaliza 113. Atividade 1 (1 ramal); atividade 8 (1 ramal); atividade 18 (1 ramal) e as UHS (110).
V	Depreciação do Prédio: O direcionador de recurso é a área em m ² do hotel, abrangendo todos os espaços nos quais as atividades são realizadas: 1 (157,36 m ²), 6 (2.557,50 m ²), 7 (196,74 m ²), 8 (275,41 m ²), 11 (78,68 m ²), 12 (118,06 m ²), 18 (39,38 m ²), 24 (393,44 m ²) e 25 (118,03 m ²).
W	Depreciação dos bens físicos: Registro dos desgastes dos bens utilizados nas atividades analisadas. O direcionador é o tempo trabalhado em minutos.
X	TV a cabo refere-se aos custos com as TVs que estão disponíveis com esse serviço nas unidades habitacionais (UH's). O direcionador é o número de televisores que totalizam 110.

Nota: Dados dos registros de controle do Hotel MCZAL.

Em diferentes volumes, a mão de obra é um recurso presente em todas as atividades relevantes do hotel. A Tabela 7 apresenta o Tempo de Mão de Obra (TMO) identificado em cada setor do hotel.

Tabela 7

Tempo de Mão de Obra em cada atividade

Sector	Atividade - (TMO)
Recepção	1 (720h); 2 (600h25min); 3 (334h27min); 4(4h28min); 5(1h31min).
Governança	6 (1760h); 7 (440h); 8 (208h17min); 9 (220h); 10 (12h23min).
Alimentos & bebidas	11 (347h20min); 12 (124h); 13(62h); 14 (62h); 15 (124h); 16 (104h); 17 (4h).
Almoxarifado	18 (45h); 19 (40h); 20 (1h30min); 21(58h25min); 22 (75h45min).
Manutenção	23(521h20min); 24 (111h30min); 25 (28h30min).

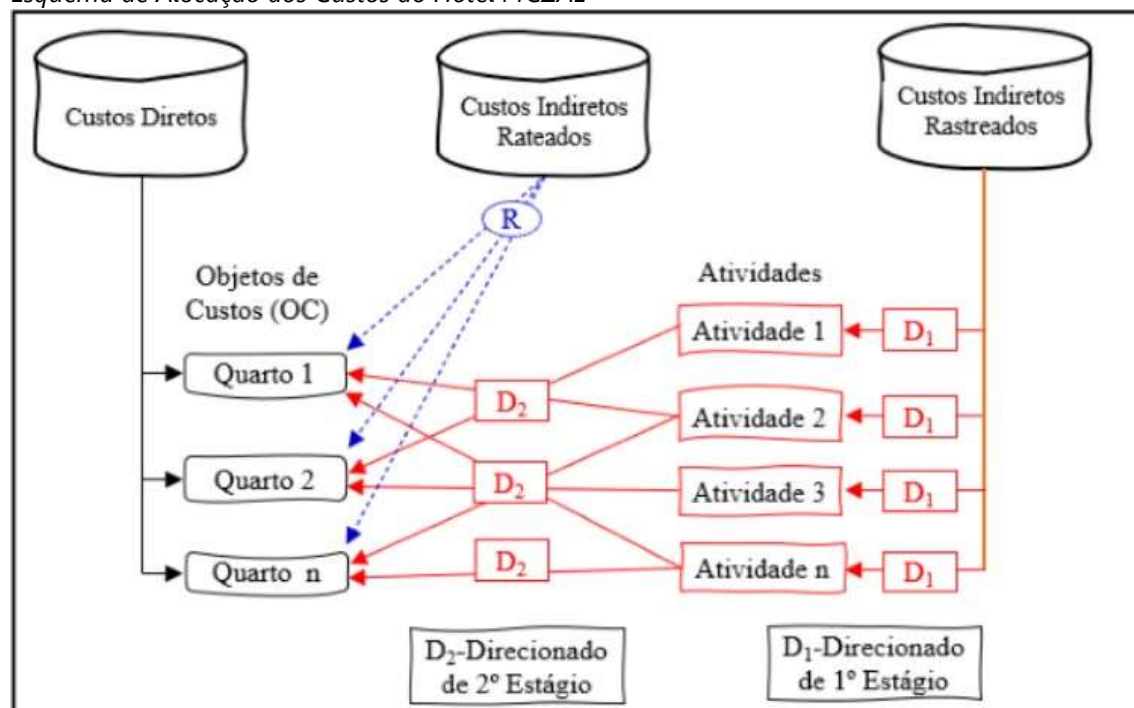
Os gestores do MCZAL ainda não se conscientizaram da importância do controle gerencial dos custos, desconhecendo, assim, os recursos consumidos em cada setor. Para atender à Contabilidade Tributária, o controle dos custos é realizado por meio de relatórios emitidos pelo sistema que controla as entradas e saídas do almoxarifado.

O MCZAL, portanto, não tem conhecimento real do desempenho operacional e da destinação efetiva dos recursos utilizados, das atividades que agregam valor e das perdas anormais, dificultando, desse modo, a análise dos custos e a tomada de decisão.

Para a alocação dos recursos por meio do ABC, será adotado o esquema de alocação apresentado na Figura 2.

Figura 2

Esquema de Alocação dos Custos do Hotel MCZAL



Os custos identificados nos apartamentos serão alocados diretamente. Os custos indiretos que

evidenciaram a melhor relação entre o recurso consumido e a atividade foram rastreados por meio do direcionador de 1º estágio (D_1) e alocados às atividades. Para os recursos que não apresentaram condições de apropriação direta ou rastreamento, efetuou-se o rateio (R). Para a apuração dos custos de cada quarto (objeto de custo), utilizou-se o direcionador de 2º estágio (D_2).

4.3 Custos Alocados Diretamente

A Tabela 8 exibe os custos identificados em cada apartamento e, portanto, alocados diretamente aos objetos de custos.

Tabela 8
Custos Diretos do Hotel

Recursos	Objetos de Custos							Total
	Standard Duplo	Standard Casal	Standard Triplo	Família	Casal vista mar	Família vista mar	Panorâmico	
Energia	5.163,73	3.085,74	3.062,30	4.929,37	1.078,06	312,48	78,12	17.709,81
Água	1.332,51	717,51	1.537,52	3.485,04	512,51	410,00	102,50	8.097,59
Óleo diesel	1.774,93	1.060,66	1.052,60	1.694,37	370,56	107,41	26,85	6.087,38
Seguro predial	133,78	72,04	107,81	174,95	51,46	26,46	13,23	579,73
Controle de pragas	99,84	53,76	80,45	130,55	38,40	19,75	9,87	432,62
Internet	28,78	15,50	33,21	75,27	11,07	8,85	2,21	174,88
Telefonia	72,90	39,25	84,12	190,66	28,04	22,43	5,61	443,01
Depreciação do Prédio	2.391,58	1.287,77	1.927,28	3.127,45	919,84	473,06	236,53	10.363,51
Depreciação dos Bens físicos	1.048,33	564,48	1.209,61	2.741,77	403,20	322,56	80,64	6.370,59
TV a cabo	155,69	83,83	119,76	203,60	59,88	23,95	11,98	658,70
Imposto Predial (IPTU)	450,29	242,46	362,87	588,84	173,19	89,07	44,53	1.951,26
Total	12.652,36	7.223,01	9.577,53	17.341,88	3.646,19	1.816,03	612,08	52.869,09

Do montante de custos apresentados no mês de agosto de 2023, R\$ 246.655,88, houve a identificação de R\$ 52.869,09, restando como custos indiretos o valor de R\$ 193.786,79. Desse montante, foram rastreados R\$ 184.384,80, correspondendo a 95,15% do total dos custos indiretos e a aproximadamente 74,75% dos custos totais do MCZAL, o que evidencia a capacidade de rastreamento pelo método adotado (Tabela 9).

Tabela 9

Custos Indiretos do Hotel MCZAL

Custos Indiretos		Rastreados	Não Rastreados
A	Material de limpeza e higiene	6.426,22	
B	Descartáveis	961,61	
C	Material de escritório	340,08	
D	Material de informática	98,07	
E	Material de manutenção	10.416,01	
F	Material de hospedagem	2.161,55	
G	Gás de cozinha	1.299,84	
H	Alimentos	42.270,55	
I	Bebidas	1.251,69	
J	Mão de obra	79.358,19	2.904,57
K	Serviço prestado pessoa física	390,00	
L	Aluguel de impressora	250,00	
M	Energia	6.622,78	196,23
N	Água	2.324,02	
O	Serviço de lavanderia	17.348,80	
P	Óleo diesel	2.029,13	
Q	Seguro predial	110,30	274,10
R	Controle de pragas	82,31	204,55
S	Manutenção do software	5.556,05	
T	Internet	92,44	
U	Telefonia	12,08	
V	Depreciação do Prédio	1.971,70	4.899,96
W	Depreciação dos Bens físicos	2.640,15	
X	TV a cabo	0,00	
Y	Imposto Predial (IPTU)	371,24	922,57
	Subtotal	187.289,37	6.497,42
	Total	193.786,79	

Para avançar, na seção que se segue, apresenta-se a atribuição dos custos às atividades.

4.4 Atribuição dos custos às atividades (1º estágio)

Após a identificação dos direcionadores de recursos (Tabela 6), a etapa seguinte consistiu em determinar quanto desses recursos foi consumido pelas atividades (Tabela 5). Assim sendo, com base nas entrevistas realizadas com os gestores de cada setor do hotel, foram identificadas as atividades que consomem recursos, para as quais foram observados, analisados e quantificados o volume físico de direcionadores apresentados na Tabela 6. A Tabela 10 mostra a alocação dos recursos às atividades identificadas em cada setor do hotel.

Tabela 10

Alocação dos Recursos às Atividades

Atividade	Recursos													Subtotal
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	
1										9.505,86		81,50		9.587,36
2			167,32	34,81						7.926,96		146,00	1.815,13	10.090,23
3			93,18	49,53						4.415,60		21,00		4.579,31
4			25,85	8,34						58,88	390,00	1,50		484,57
5				5,39						19,94				25,33
6	642,62	320,54				2.161,55		7.685,55		23.236,54				34.046,80
7	1.606,56	160,27								5.809,13				7.575,96
8			53,73							2.749,83			784,92	3.588,49
9										2.904,57				2.904,57
10										163,45				163,45
11	642,62	160,27					1.299,84	34.585,00	1.251,69	4.585,65			2.403,82	44.928,89
12	0,00	320,54								1.637,12				1.957,66
13	1.445,90									818,56			49,06	2.313,52
14	1.445,90									818,56				2.264,46
15										1.637,12				1.637,12
16										1.373,07				1.373,07
17										52,81				52,81
18										594,12			1.250,97	1.845,09
19										528,10				528,10
20										19,80				19,80
21										771,16				771,16
22										1.000,10				1.000,10
23					6.696,01					6.882,90			318,87	13.897,78
24	642,62				3.720,00					1.472,09				5.834,71
25										376,27				376,27
	6.426,22	961,61	340,08	98,07	10.416,01	2.161,55	1.299,84	42.270,55	1.251,69	79.358,19	390,00	250,00	6.622,78	154.751,16

Tabela 10 - continuação

Alocação dos Recursos às Atividades

Atividade	Subtotal	Recursos												Total
		N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	
1	9.587,36	0,00		0,00	13,69	10,22	0,00	0,00	4,03	244,74	0,00	0,00	46,08	9.906,11
2	10.090,23	0,00		608,74	0,00	0,00	463,00	16,04	0,00	0,00	460,08	0,00	0,00	11.638,09
3	4.579,31	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	12,30	0,00	0,00	256,28	0,00	0,00	5.310,89
4	484,57	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	2,14	0,00	0,00	3,42	0,00	0,00	490,12
5	25,33	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	1,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	489,40
6	34.046,80	562,77	17.348,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.348,66	0,00	0,00	53.307,02
7	7.575,96	239,70		0,00	10,70	7,99	0,00	0,00	0,00	191,31	0,00	0,00	36,02	8.061,67
8	3.588,49	0,00		0,00	0,00	0,00	926,01	14,17	4,03	0,00	0,00	0,00	0,00	4.532,69
9	2.904,57	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.904,57
10	163,45	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	1,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	628,06
11	44.928,89	760,78		1.014,56	59,68	44,54	0,00	0,00	0,00	1.066,86	266,15	0,00	200,87	48.342,33
12	1.957,66	0,00		0,00	9,93	7,41	0,00	0,00	0,00	177,52	95,02	0,00	33,42	2.280,96
13	2.313,52	687,83		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	47,51	0,00	0,00	3.048,85
14	2.264,46	72,95		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	47,51	0,00	0,00	2.384,92
15	1.637,12	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.637,12
16	1.373,07	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	14,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.850,24
17	52,81	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	1,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	517,42
18	1.845,09	0,00		405,83	10,22	7,63	463,00	5,56	4,03	182,69	34,48	0,00	34,40	2.992,92
19	528,10	0,00		0,00	0,00	0,00	463,00	1,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	992,98
20	19,80	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	14,17	0,00	0,00	1,15	0,00	0,00	35,12
21	771,16	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	771,16
22	1.000,10	0,00		0,00	0,00	0,00	926,01	0,00	0,00	0,00	58,05	0,00	0,00	1.984,15
23	13.897,78	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	7,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.905,53
24	5.834,71	0,00		0,00	6,07	4,53	0,00	0,00	0,00	108,58	0,00	0,00	20,44	5.974,35
25	376,27	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21,84	0,00	0,00	398,11
	154.751,16	2.324,02	17.348,80	2.029,13	110,30	82,31	5.556,05	92,44	12,08	1.971,70	2.640,15	0,00	371,24	184.384,80

Observa-se, a partir da alocação dos recursos às atividades, que a “limpeza dos apartamentos” apresenta o maior custo, seguida da “produção do café da manhã”, enquanto as demais atividades possuem participação inferior (Tabela 10). Essa hierarquização evidencia a concentração dos custos indiretos em um conjunto restrito de atividades operacionais.

Esse resultado é coerente com a natureza do setor hoteleiro, caracterizado por atividades intensivas em mão de obra e insumos. Nessa perspectiva, variações no desempenho dessas atividades tendem a influenciar de forma mais significativa o custo dos serviços prestados, demonstrando a necessidade de acompanhamento gerencial sobre o consumo de alimentos, materiais de limpeza e tempo de mão de obra.

No que se refere aos direcionadores de custos, verifica-se que há aderência às características operacionais das atividades, favorecendo a alocação dos recursos conforme o consumo observado. Entretanto, o uso de estimativas operacionais pode limitar a precisão das mensurações, sobretudo em atividades com maior variabilidade, como a produção do café da manhã e a limpeza dos apartamentos. Assim, o uso de medidas mais diretas de consumo ou o refinamento dos direcionadores pode aprimorar a acurácia do modelo de custeio.

4.5 Atribuição dos custos das atividades aos Objetos de Custos

Após identificar a ocupação, vale ressaltar que, para o direcionamento dos custos das atividades para os produtos, utilizou-se o total de 2.267 diárias como 100% para descobrir a porcentagem das diárias sobre os custos. Isso se deve ao entendimento de que, ao ocupar 66,48% da sua capacidade total, os gastos, ainda que pequenos, dos apartamentos não ocupados são suportados por aqueles que foram. Desta forma, a Tabela 11 apresenta o direcionamento dos custos das atividades aos objetos de custos (apartamentos).

Tabela 11*Distribuição dos Custos das Atividades aos Objetos de Custos*

Atividades	Standard Duplo	Standard Casal	Standard Triplo	Família	Casal vista mar	Família vista mar	Panorâmico	CIP
1	2.888,37	1.726,03	1.712,92	2.757,28	603,02	174,79	43,70	9.906,11
2	3.393,37	2.027,81	2.012,41	3.239,36	708,45	205,35	51,34	11.638,09
3	1.548,52	925,37	918,34	1.478,24	323,29	93,71	23,43	5.310,89
4	142,91	85,40	84,75	136,42	29,84	8,65	2,16	490,12
5	142,70	85,27	84,63	136,22	29,79	8,64	2,16	489,40
6	15.542,98	9.288,17	9.217,62	14.837,55	3.244,98	940,57	235,14	53.307,02
7	2.350,58	1.404,66	1.393,99	2.243,90	490,74	142,24	35,56	8.061,67
8	1.321,62	789,77	783,77	1.261,64	275,92	79,98	19,99	4.532,69
9	846,90	506,09	502,25	808,46	176,81	51,25	12,81	2.904,57
10	183,13	109,43	108,60	174,81	38,23	11,08	2,77	628,06
11	14.095,40	8.423,12	8.359,15	13.455,67	2.942,76	852,97	213,24	48.342,33
12	665,07	397,43	394,41	634,89	138,85	40,25	10,06	2.280,96
13	888,97	531,23	527,19	848,62	185,59	53,80	13,45	3.048,85
14	695,38	415,55	412,39	663,82	145,18	42,08	10,52	2.384,92
15	477,34	285,25	283,08	455,68	99,66	28,89	7,22	1.637,12
16	539,48	322,38	319,94	515,00	112,63	32,65	8,16	1.850,24
17	150,87	90,15	89,47	144,02	31,50	9,13	2,28	517,42
18	872,66	521,48	517,52	833,05	182,19	52,81	13,20	2.992,92
19	289,53	173,02	171,70	276,39	60,45	17,52	4,38	992,98
20	10,24	6,12	6,07	9,78	2,14	0,62	0,15	35,12
21	224,85	134,37	133,35	214,65	46,94	13,61	3,40	771,16
22	578,53	345,72	343,09	552,27	120,78	35,01	8,75	1.984,15
23	4.054,50	2.422,89	2.404,49	3.870,49	846,48	245,36	61,34	13.905,53
24	1.741,97	1.040,96	1.033,06	1.662,91	363,68	105,41	26,35	5.974,35
25	116,08	69,37	68,84	110,81	24,23	7,02	1,76	398,11
Total	53.761,96	32.127,04	31.883,03	51.321,93	11.224,13	3.253,37	813,35	184.384,80

Uma parcela dos custos não foi identificada nem rastreada e, para a distribuição aos objetos e custos, foi decidida a utilização de critério de rateio. A Tabela 12 apresenta o rateio dos custos indiretos comuns aos objetos de custos.

Tabela 12*Rateio dos Custos Comuns aos Objetos de Custos*

Objetos de Custos	Custos Comuns					Total
	Seguro predial	Controle de pragas	Depreciação do Prédio	Imposto Predial	Energia	
Standard Duplo	63,25	47,20	1.130,76	212,90	45,28	1.499,40
Standard Casal	34,06	25,42	608,87	114,64	24,38	807,37
Standard Triplo	50,97	38,04	911,24	171,57	36,49	1.208,31
Família	82,72	61,73	1.478,69	278,41	59,22	1.960,76
Casal vista mar	24,33	18,16	434,91	81,88	17,42	576,69
Família vista mar	12,51	9,34	223,67	42,11	8,96	296,59
Panorâmico	6,26	4,67	111,83	21,06	4,48	148,29
Total	274,1	204,55	4.899,96	922,57	196,23	6.497,41

Com base nas entrevistas realizadas com os responsáveis de cada setor do hotel e com o gerente operacional, além das observações ocorridas *in loco*, a área em m² foi a base de rateio utilizada para a apropriação dos custos do seguro predial, controle de pragas, depreciação do prédio e imposto predial; para a energia, o critério definido pela experiência dos colaboradores foi a quantidade de pessoas ocupando o hotel.

4.6 Apuração dos Custos Totais e Unitários dos Objetos de Custos

O custo total de cada objeto de custos representa o somatório dos custos diretos, dos custos das atividades e dos custos indiretos rateados. A Tabela 13 exibe os custos totais e os custos unitários de cada objeto de custos (quarto).

Tabela 13
Custos Total e Unitário

Custos	Objetos de Custos						
	Standard Duplo	Standard Casal	Standard Triplo	Família	Casal vista mar	Família vista mar	Panorâmico
Custos Diretos	12.652,36	7.223,01	9.577,53	17.341,88	3.646,19	1.816,03	612,08
Custo das Atividades	53.761,96	32.127,04	31.883,03	51.321,93	11.224,13	3.253,37	813,35
CIP rateados	1.499,40	807,37	1.208,31	1.960,76	576,69	296,59	148,29
Custo Total	67.913,72	40.157,42	42.668,87	70.624,57	15.447,01	5.365,99	1.573,72
Quantidade de Diárias	661	395	392	631	138	40	10
Custo Unitário	102,74	101,66	108,85	111,92	111,93	134,15	157,37

O hotel possui 110 apartamentos e, durante o mês de apuração dos custos, a capacidade máxima mensal é de 3.410 diárias. No período analisado, foram vendidas 2.267 diárias, o que representa 66,48% de sua capacidade, percentual associado, segundo a gerência, à baixa temporada.

Os resultados mostram que os quartos “família” e “Standard Duplo” concentram os maiores custos totais, mas apresentam custos unitários inferiores em função do maior volume de ocupação. Por outro lado, categorias como “Casal vista Mar” e “Família Vista Mar” registram os maiores custos unitários, o que sugere menor diluição dos custos totais, decorrente do reduzido volume de ocupação dessas categorias, indicando a potencial necessidade de revisão das estratégias de precificação para esses tipos de acomodação.

A aplicação do método ABC no hotel MCZAL possibilitou identificar, com maior detalhamento, a composição dos custos das atividades e das diárias, especialmente ao indicar a predominância dos custos indiretos em atividades como a produção do café da manhã e a limpeza dos apartamentos. Esse resultado é convergente com Duduche *et al.* (2011) e Souza *et al.* (2015), que também destacam a capacidade do ABC em evidenciar os custos das atividades e apoiar a análise dos serviços prestados.

A utilidade das informações geradas neste estudo, sobretudo para o mapeamento e revisão de processos e precificação, corrobora os achados de Mashayekhi e Ara (2017), que indicam que o detalhamento proporcionado pelo método ABC amplia o suporte à tomada de decisões em hotéis.

Contudo, o método ABC também possui algumas desvantagens, visto que sua implementação pode ser demorada e dispendiosa, requerendo engajamento da direção, especialmente em empresas complexas, como hotéis de médio e grande porte. Além disso, o ABC exige a coleta e o processamento de uma grande quantidade de dados, o que pode ser um desafio para empresas com sistemas de informações limitados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A competição entre as empresas do setor hoteleiro tem se tornado cada vez mais acirrada em virtude do surgimento de novos hotéis que oferecem diversas promoções atrativas e boas instalações. Isso exige que os gestores hoteleiros sejam habilitados na tomada de decisões para garantir a sustentabilidade econômica da empresa hoteleira. Nessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo geral analisar, por meio da aplicação do ABC, os custos das atividades e das diárias de um hotel localizado na cidade de Maceió/AL.

A proposta de estudo considerou a realidade operacional do hotel e, por meio das entrevistas realizadas com os responsáveis de cada setor e das observações *in loco*, foi possível identificar os recursos, as atividades e definir os direcionadores de consumo de recursos das atividades e dos serviços oferecidos pelo hotel. Esse duplo processo de análise culminou na determinação dos custos das atividades e na alocação desses custos aos objetos de custos (apartamentos).

Os resultados mostraram que as atividades “produzir o café da manhã” e “limpar os apartamentos” apresentaram o maior consumo dos custos indiretos. Também se observou que tipos de apartamentos com maior volume de ocupação tendem a indicar menores custos unitários, enquanto aqueles com menor ocupação revelam maiores custos unitários.

Durante a pesquisa, foram identificadas limitações, como a dificuldade de acesso à planta do hotel, o que restringiu a apuração dos custos classificados como comuns (energia elétrica, água, óleo diesel e seguro predial) e a definição de direcionadores. Ainda assim, com base nas premissas do método aplicado, nos relatórios financeiros disponibilizados, no levantamento do tempo das atividades e nas informações obtidas junto aos responsáveis pelos setores, foi possível estimar o consumo de recursos associado às atividades.

Por conseguinte, a aplicação do método de ABC possibilitou o detalhamento das atividades e a alocação dos custos, permitindo identificar onde os recursos são consumidos e como são atribuídos aos serviços oferecidos, ainda que parte dessa alocação dependa de estimativas operacionais.

Entretanto, ressalta-se que a apuração dos custos no MCZAL representa um estudo inicial para possível implementação, o qual poderá demandar ajustes nas etapas desenvolvidas, visando ao aperfeiçoamento da gestão das atividades hoteleiras e dos processos de mensuração dos custos.

Em se tratando de um estudo de caso, os resultados não são passíveis de generalização. Assim, recomenda-se a aplicação da proposta de apuração dos custos em outras empresas do setor hoteleiro (hotéis e pousadas), visando ampliar a compreensão sobre a estrutura de custos e subsidiar a tomada de decisões gerenciais. Apesar de a aplicação do método ABC demandar tempo e esforço, seus benefícios potenciais, em termos de maior precisão das informações e suporte à gestão, tendem a superar os custos iniciais.

REFERÊNCIAS

- Bardin, L. (2006). *Análise de conteúdo* (L. de A. Reto & A. Pinheiro, Trans.). Edições 70.
- Cinquini, Lino., & Tenucci, Andrea. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & organizational change*, 6(2), 228-259.
<https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Cooper, Robin., & Kaplan, Robert. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13
- Darsie Werner, L., & Johanna Neitzke, I. (2022). Custos no setor hoteleiro: uma revisão sistemática de literatura com base nas publicações do Congresso Brasileiro de Custos (1994-2021). *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, [S. l.].
<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4933>
- Diavastis, Ioannis., Anagnostopoulou, Evgenia., Drogalas, George., & Karagiorgos, Theofanis. (2016). The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Accounting and Management Information Systems*, 15(4), 757-784.
- Docena, D. R., Vizzotto, M. J., & Paulus, L. (2017). Contabilidade de custos: uma ferramenta para gestão empresarial. *RECSA - Revista Eletrônica de Ciências Sociais Aplicadas*, Garibaldi/RS, 6(2), 119-143.
<https://revista.fisul.edu.br/index.php/revista/article/view/88>
- Duduche, Kelly., Costa, Adilson., Silva, Amarildo., Igarashi, Deyse., & Góis, Juliano. (2011). Custeio baseado em atividade: proposta de implantação em uma empresa hoteleira. *Perspectivas Contemporâneas*, 6(2), 1-20.
https://revista2.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas/article/view/961?utm_source=chatgpt.com
- Faria, A. R., Ferreira, L., & Trigueiros, D. (2018). Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. *Tourism & Management Studies*, 14(3), 65-74.
<https://doi.org/10.18089/tms.2018.14306>
- Florea, N. V., Ionescu, C. A., Manea, M. D., Topor, D. I., Capusneanu, S., Coman, D. M., Stanescu, S. G., &

-
- Coman, M. D. (2023). Implementing ABC as cost management model for the human resources department: Evidence from a Romanian entity. *SAGE Open*, 13(2), 1–19. <https://doi.org/10.1177/21582440231177228>
- Fries, Dirlei Salete., & Agnol, Roberto Mauro Dall. (2004). O uso do custeio por atividades na gestão hoteleira: um estudo de caso. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C. (2013). *Contabilidade gerencial*. AMGH Editora.
- Hayne, C. (2022). O efeito da mudança ambiental descontínua e imprevisível na contabilidade gerencial durante a crise organizacional: um estudo de campo. *Contemporary Accounting Research*, 39 (3), 1758-1796. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12767>
- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Foster, George. (2008). *Contabilidade de custos*. Pearson Prentice Hall.
- Kurniawan, Widiar Onny. (2019). Penerapan Metode Abc (Activity Based Costing) Dalam Menentukan Harga Jual Kamar Hotel 'X'(Studi Pada Salah Satu Hotel Berbintang Di Surabaya). *Journals of Economics Development Issues (JEDI)*, 2(2), 32-42.
- Klein, Luciana., & Almeida, Lauro Brito. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 90-119.
- Lunkes, Rogério João., Costa, Carla Helen., Bortoluzzi, Daiane Antonini., & Rosa, Fabricia Silva. (2019). Estudo sobre a Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial em Empresas Hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. *Revista Turismo em Análise*, São Paulo, Brasil, 29(2), 216–235.
- Marconi, Marina de Andrade, & Lakatos, Eva Maria. (2021). *Metodologia do Trabalho Científico: pesquisa bibliográfica, projeto e relatório: procedimentos básicos; pesquisa bibliográfica, projeto e relatório; publicações e trabalhos científicos*. 4. reimpr. São Paulo: Atlas.
- Martins, Eliseu., & Rocha, Welington. (2015). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Editora Grupo GEN.
- Mashayekhi, Bitaa., & Ara, Mohammad. (2017). Activity-based costing in the hospitality industry: a case study in a hotel. *International Journal of Social and Business Sciences*, 11(9), 2254-2258.
- Melián-González, Santiago., & Bulchand-gidumal, Jacques. (2016). A model that connects information technology and hotel performance. *Tourism management*, 53, 30-37.
- Murcia, Andrés Paredes., Cárdenas, Mauricio Javier León. (2017). Contabilidad y auditoría en las organizaciones hoteleras colombianas. *Revista Visión Contable*, 15, 57-78.
- Murcia, Andrés Paredes., Rozo, Marcia Fernanda Vergara., & Forero, Jorge Alexander Mora. (2023). Hotel Costing vs. Accounting Costing System. *International Journal of Professional Business Review*, 8(12), e03723-e03723. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i12.3723>
- Patiar, Anoop. (2016). Costs allocation practices: Evidence of hotels in Australia. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 26, 1-8. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2015.09.002>
- Pavlatos, Odysseas. (2008). *Hospitality Cost System Design: The Impact of Strategy and the Use of Data*.

SSRN.

- Pavlatos, Odysseas., & Paggios, Ioannis. (2009). Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), 511-527.
<https://doi.org/10.1177/1096348009344221>
- Ramalho, Ana Filipa Couto. (2020). *Gestão de Recursos Humanos do Setor Hoteleiro: Estudo de caso na cidade do Porto*. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Repositório da Universidade do Porto.
- Sánchez-Rebull, Maria-Victòria., Niñerola, Angels., & Hernández-Lara, Ana-Beatriz. (2023). After 30 Years, What Has Happened to Activity-Based Costing? A Systematic Literature Review. *SAGE Open*, 13(2), 1-17. <https://doi.org/10.1177/21582440231178785>
- Souza, José Arilson., Costa, Iuliana., Souza, Emanuel., Porto, Wellington., & Carneiro, Alexandre. (2015). Custeio Baseado em Atividades aplicado ao setor hoteleiro. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 3(6), 58-77, 2015.
- Struckas Filho, Carlos Simão., Borinelli, Márcio Luiz., & Rocha, Welington. (2019). Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Tomé, Luciana Mota. (2019). *Panorama do setor hoteleiro no Brasil*. https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/bitstream/123456789/619/1/2019_CDS_93.pdf
- Tourita, Íris., Gomes, Conceição., Malheiros, Cátia., & Santos, Luís. (2020). *Accounting for dissimilarities in hospitality costs among Portuguese Regions*. *XI International Tourism Congress (ITC'19)*.
- Vieira, Wilson Quemel., & Souza, Maria José Barbosa. (2005). Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. *Turismo: visão e ação*, 7(3), 427-438.
- Werner, Leticia Darsie., & Neitzke, Ivanessa Johanna. (2022). Custos no setor hoteleiro: uma revisão sistemática de literatura com base nas publicações do Congresso Brasileiro de Custos (1994-2021). *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Zounta, Stella., & Bekiaris, Michail G. (2009). Cost-based management and decision making in Greek luxury hotels. *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 4.
<https://doi.org/10.26215/tourismos.v4i3.132>