Departamentalização dos Custos na Atividade Hoteleira: Apuração do Custo da Diária sob a Ótica do Custeio por Absorção

Cleiton Rodrigo Buarque Silva
Especialização Gestão de Negócios, Controladoria e Finanças Corporativas pelo Instituto de Pós-Graduação e Graduação – IPOG
Contador do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial de Alagoas - SENAI/DR-AL
Rua São Francisco de Assis, 1806. Jatiúca. Maceió/AL. CEP: 57035680
E-mail: cleiton_rodrigo2006@hotmail.com

Valdemir da Silva
Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Professor da Universidade Federal de Alagoas – UFAL
Av. Lourival Melo Mota, s/n, Bloco 16 1 andar. Tabuleiro do Martins. Maceió/AL. CEP: 57072970
E-mail: valdemir.silva@feac.ufal.br

Kleber Luis Alves Guedes
Doutorado em andamento em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School
Professor da Universidade Federal de Alagoas – UFAL
Av. Lourival Melo Mota, s/n, Bloco 16 1 andar. Tabuleiro do Martins. Maceió/AL. CEP: 57072970
E-mail: kla.guedes@hotmail.com

Carlos Everaldo Silva da Costa
Doutorado em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Professor da Universidade Federal de Alagoas – UFAL
Av. Lourival Melo Mota, s/n, Bloco 16 1 andar. Tabuleiro do Martins. Maceió/AL. CEP: 57072970
E-mail: carloseveraldo@gmail.com

Paulo Sérgio Cavalcante
Mestrado em Gestão Empresarial pelo Instituto Superior de Gestão – Lisboa/Portugal
Professor da Universidade Federal de Alagoas – UFAL
Av. Lourival Melo Mota, s/n, Bloco 16 1 andar. Tabuleiro do Martins. Maceió/AL. CEP: 57072970
E-mail: pscaval@yahoo.com.br

RESUMO

O objetivo geral deste estudo é apurar, mediante a utilização da departamentalização, os custos da diária de um hotel 4 estrelas, sob a ótica do custeio por absorção. Para alcançar o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio do método estudo de caso, em um hotel localizado no litoral da

cidade de Maceió. Com base nos dados físicos e financeiros, extraídos dos relatórios de controle administrativo e contábil do hotel, referente ao ano de 2018. Ainda, foi utilizado o esquema de alocações dos gastos via departamentalização que foram apurados os gastos dos departamentos administrativos e de produção (apoio e operacionais). Feitas as transferências dos gastos dos departamentos de apoio aos operacionais e desses às fontes de receita. Com isso foram identificados, entre as fontes de receita, os custos totais com hospedagem no valor de R$ 5.675.182,00, e, com base nos 75,37% da taxa média de ocupação anual, o número médio de diárias vendidas (55.845) pelo hotel durante o ano. Portanto, o resultado da pesquisa revelou o custo médio da diária do hotel no valor de R$ 101,62.

Palavras-chave: Custeio por Absorção. Departamentalização. Hotelaria.

Departmentalization of Costs in Hotel Activities: Calculation of the Daily Cost from the Perspective of Absorption Costing

ABSTRACT

This study aimed to determine, using departmentalization, the daily costs in a 4-star hotel, from the perspective of absorption costing. To achieve the proposed objective, descriptive research was performed using the case study method in a hotel located on the coast of Maceió, Brazil. Physical and financial data, obtained from the hotel's administrative and accounting control reports in 2018, were used. In addition, the expenditure allocation scheme via departmentalization was used and expenses of administrative and production departments (support and operational) were calculated. Expenses from the support departments were transferred to the operational ones, and from these to the revenue sources. As a result, among the sources of revenue, it was found a total cost of accommodation of R$ 5,675,182.00 and, based on 75.37% of the average annual occupancy rate, an average number of nights of 55,845, sold by the hotel during the year. Therefore, this research revealed an average daily cost in the hotel of R$ 101.62.

Keywords: Absorption costing. Departmentalization. Hospitality.

Departamentalización de Costos en la Actividad del Hotel: Cálculo del Costo Diario Bajo la Visión del Coste de Absorción

RESUMEN

El objetivo general de este estudio es determinar, utilizando la departamentalización, los costos diarios de un hotel 4 estrellas desde la perspectiva del costo de absorción. Para lograr el objetivo propuesto, se realizó una investigación descriptiva, utilizando el método de estudio de caso en un hotel ubicado en la costa de la ciudad de Maceió. Con base en los datos físicos y financieros, extraídos de los informes de control administrativo y contable del hotel, referente al año de 2018. Aún han utilizado el esquema de asignación de gastos a través de la departamentalización, donde apuraran los gastos de los departamentos de costes administrativos y

producción (soporte y operativos). Con las transferencias de gastos de los departamentos de apoyo operativo y de estos a las fuentes de ingresos. Con eso, los costos totales de alojamiento por un monto de R$ 5.675.182,00, se identificaron entre las fuentes de ingresos y, con base en el 75,37% de la tasa de ocupación anual promedio, el número promedio de noches vendidas (55.845) por el hotel durante el año. Por lo tanto, el resultado de la investigación reveló el costo promedio diario del hotel por un monto de R$ 101,62.

Palabras clave: Costeo de absorción. Departamentalización. Hotel.

1 INTRODUÇÃO

O turismo mundial cresceu bastante e atualmente é considerado em vários países o maior produto no mercado internacional, chegando a se destacar como um dos três maiores setores econômicos no mundo decorrente da grande força social que adquiriu (Lunkes, 2009).

No Brasil, o segmento hoteleiro vem sendo alvo de enormes transformações com o alto índice de investimentos das grandes redes internacionais. A crescente quantidade de hotéis está tornando esse segmento altamente competitivo, mesmo para aqueles já consolidados no país, fazendo-os buscar um diferencial perante a concorrência (Oliveira Bisneto, 2015).

Para se manter vivo neste ambiente mais adverso e continuar atuando no mercado de forma competitiva, os hotéis devem superar alguns desafios que, segundo Tavitiyaman e Zhang (2011), ocorrem pela intensa concorrência, pela sofisticação de um público cada vez mais exigente e pelos avanços tecnológicos. Com isso, devem aprimorar seus serviços para oferecer mais qualidade e diversidade, bem como aperfeiçoar suas práticas e seus sistemas de gestão com o objetivo de manterem estáveis seus níveis de desempenho.

Nos dias atuais, usufruir de um adequado sistema de controle dos custos para gerenciamento das operações, passou a ser, entre as empresas hoteleiras, uma grande vantagem competitiva, afirma Lunkes (2009). Para Castelli (2012), a perseguição pelo menor custo e maior qualidade dos serviços visa aumentar a produtividade e competitividade nas empresas que almejam manter a continuidade de suas operações.

Diante dessa realidade, para as empresas hoteleiras, a gestão de custos tem em si a base fundamental para o desempenho administrativo e operacional,

buscando a redução e controle dos custos, proporcionando informações confiáveis e reduzindo o grau de incertezas para proporcionar sustentabilidade ao processo decisório.

O hotel deve buscar aprimoramento dos seus processos, visando melhorar sua rentabilidade e desempenho, por meio de eficiente estratégia competitiva (Tavitiyaman & Zhang, 2011). Dessa forma, o sucesso da competitividade vai depender, sobretudo, da gestão estratégica a qual inclui a gestão de custos.

Diante das dificuldades e dos obstáculos enfrentados pelo segmento hoteleiro, Carvalho (2009) afirma que a gestão de custos representa elemento fundamental no processo de controle e de tomada de decisão. Neste contexto, busca-se responder ao seguinte questionamento: Como apurar, por meio da departamentalização, os custos da diária de um hotel sob a ótica do custeio por absorção?

O objetivo geral deste estudo é apurar, mediante a utilização da departamentalização, os custos da diária de um hotel sob a ótica do custeio por absorção.

Com o aumento da competitividade, os hotéis precisam ter um maior controle dos seus custos buscando produzir informações que diminuam seus riscos na hora de tomar decisões importantes. Um simples acompanhamento dos custos operacionais pode evitar gastos desnecessários que estejam gerando desperdícios para o hotel.

Diante deste contexto gerencial, esta pesquisa ganha relevo e importância pelo fato de abordar um assunto que busca esclarecer ao mundo acadêmico e, sobretudo, aos gestores de empresas hoteleiras, a necessidade de adotar um controle efetivo dos custos não apenas para identificar o esforço financeiro dos serviços oferecidos, mas também para que o hotel mantenha-se competitivo no segmento em que atua.

Esta pesquisa está estruturada em 05 seções. Além desta primeira seção que apresenta a introdução do estudo, a seção seguinte trará o referencial teórico sobre os custos; na terceira seção, apresentar-se-á a metodologia da pesquisa; na quarta seção, trar-se-á a análise dos dados e dos resultados; e, na última, far-se-á a conclusão do estudo, assim como as sugestões para os futuros trabalhos.

2 GESTÃO DE CUSTOS NO SEGMENTO HOTELEIRO

O referencial teórico traz os seguintes temas: custos no segmento hoteleiro; nomenclaturas de custos e métodos de custeios; custeio por absorção e suas vantagens e desvantagens; e departamentalização.

2.1 Custos no Segmento Hoteleiro

Nas últimas décadas, as principais mudanças na hotelaria brasileira foram causadas pela entrada de redes hoteleiras internacionais que contribuíram para uma reestruturação do mercado nacional e, nessa dinâmica desse segmento econômico, a gestão de custos exerceu e ainda exerce forte influência sobre o sucesso no mercado competitivo atual, afirma Lunkes (2009).

Pode-se dizer que essa forte influência se deve ao fato de que “a gestão de custos reúne ações e funções que conduzem as atividades de mensuração e custeio de forma a permitir a comparação entre o planejado e o executado, propiciando a identificação e correção de desvios” (Araújo, 2001).

Na atividade hoteleira, os serviços vendidos também necessitam da gestão de custos. Assim, para esse segmento econômico, Castelli (2012) destaca que há uma variedade de oferta de bens e serviços com uma infinidade de insumos consumidos pelos hotéis, criando, assim, dificuldades para o gestor conhecer a composição dos custos dos produtos.

Carvalho (2009) destaca que “uma das dificuldades encontradas na gestão de hotéis é a redução dos seus custos no período de baixa temporada, quando apesar da pouca demanda, é necessário manter o hotel operacional”. Esse pesquisador também afirma que a gestão de custos é instrumento de extrema importância para o alcance dos objetivos estratégicos e para a sobrevivência das empresas do setor hoteleiro.

De acordo com Caldas, Caldas e Silva (2006), o conhecimento contábil, aliado à posse de um bom sistema gerencial de custos que tenha como parâmetro a sua realidade mercadológica, auxilia na gestão dos custos, no controle e planejamento do hotel.

Para Castelli (2012), a falta de controle dos estoques, gastos com manutenção, entre outros, e a não utilização de planilhas para controle dos seus

custos acabam, na maioria das vezes, fazendo com que o hotel não aumente seus preços e/ou não se informe sobre os preços praticados no mercado, alcançando, desse modo, prejuízo.

A gestão de custos é considerada um papel de destaque no ambiente gerencial, de acordo com Oliveira Bisneto (2015), uma vez que "auxiliar a empresa hoteleira a manter-se competitiva dentro do mercado, levando-se em consideração a atual conjuntura econômica do Brasil, é, indubitavelmente, um desafio para qualquer organização, independentemente do seu porte".

Assim, a utilização de informações relevantes e oportunas geradas por uma gestão de custos possibilita o aumento da eficiência e eficácia de uma empresa do setor hoteleiro, configurando como um diferencial perante os concorrentes, tendo em vista as dificuldades encontradas pelos gestores no cenário atual (Maher, 2001). Desse modo, para uma empresa hoteleira cumprir seus objetivos e reduzir o grau de incerteza na tomada de decisões, Abrantes, Arieira e Junior (2003) reforçam a importância de se utilizar o recurso da contabilidade de custos aplicado à hotelaria, como ferramenta de gestão e controle.

2.2 Nomenclaturas de Custos e Métodos de Custeios

De acordo com Martins e Rocha (2015), custo é a "expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços". Essa definição mostra que os custos são decorrentes do consumo de bens e serviços na atividade fabril. Em outro momento, Martins (2018) refere-se a custos como um "gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", dessa forma, a fabricação de produtos da empresa é dada pelo valor dos insumos utilizados na mesma. Já Maher (2001), de forma mais sucinta, relata que custo é qualquer sacrifício de recurso utilizado na produção.

Garrison, Noreen e Brewer (2013) relatam que o modo pelo qual os custos são classificados dependem das características de custo de uma variedade de organizações e inferem que todas as organizações, empresariais ou não empresariais, independentemente dos setores (comerciais, industriais ou de serviços) a que pertençam, têm custos.

Considerando esse contexto, Oliveira, Silva, Campelo e Silva (2008)

destacam de maneira bastante sucinta e objetiva que os custos, quanto à apropriação aos produtos, são classificados em diretos ou indiretos. Essa classificação é em relação ao modo pelo qual os custos serão absorvidos pelos objetos de custos: bens e serviços fabricados. Nessa perspectiva, Martins (2018) enfatiza que os custos podem ser classificados em diretos, quando podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços, visto que, conforme Abrantes et al. (2003), não se faz necessário a utilização de nenhum critério de rateio.

Complementando o assunto abordado, Raupp e Sousa (2013) destacam que, de maneira oposta, existem os custos indiretos, os quais não podem ser diretamente relacionados a algum produto produzido ou serviço prestado, pois, para serem alocados aos produtos necessitam de alguma forma de rateio. De forma semelhante, Martins (2018) afirma que os custos são considerados indiretos quando não podem ser apropriados, no momento de sua ocorrência, diretamente a cada tipo de produto ou serviço, necessitando, para a alocação, critérios subjetivos e, na maioria das vezes, arbitrários.

Numa empresa hoteleira, segundo Lunkes (2009), os custos diretos são os gastos que podem ser relacionados com o objeto principal do hotel, enquanto os custos indiretos são os gastos que não podem ser relacionados de forma direta ou objetiva com o produto ou serviço do hotel.

Outra forma de classificar os custos é quanto ao nível de atividade que, segundo Martins (2018), leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo, sendo dividido em custos fixos e custos variáveis. Esse autor destaca que, considerando um horizonte temporal, os custos fixos são gastos cujo valor total independem do volume de atividade e os custos variáveis são gastos cujo valor total dependem do volume de atividade.

Para Maher (2001), os custos fixos são aqueles que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade. Garrison et al. (2013) corroboram com a linha de raciocínio de Maher e complementam reforçando que o custo fixo permanece constante a menos que receba a influência de algum fator externo, como variações de preços.

Considerando a atividade hoteleira, Lunkes (2009) considera que os custos fixos são aqueles cujo comportamento permanece inalterado independentemente do

nível de ocupação; já os custos variáveis são os sacrifícios financeiros cujo montante varia proporcionalmente às mudanças no nível de ocupação.

Por outro lado, a mensuração dos custos dos bens fabricados ou dos serviços prestados depende da adoção de métodos de custeios (Scanferla, Fonseca Tonin, Abbas, & Marques, 2017). Para isso, Pizan (2013) manifesta que a Contabilidade de Custos trata os recursos utilizados no processo produtivo de acordo com a metodologia de custeio utilizada. Assim, a escolha do método de custeio mais conveniente para o processo produtivo dependerá do tipo de organização (Abbas, Gonçalves, & Leoncine, 2012) e da informação de que os gestores necessitam (Maher, 2001).

Existem na literatura vários métodos de custeio e o melhor é aquele que auxilia os gestores na resolução de um problema em uma determinada situação (Martins & Rocha, 2015). Dentre os métodos de custeio, há o RKW, Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (Pizan, 2013; Martins & Rocha, 2015).

O RKW (*Reichs kuratoriumfur Wirtschaftlichtkeit*) na incorporação de todos os gastos, custos e despesas, a todos os produtos (Bornia, 2010; Martins, 2018). O Custeio por Absorção difere do RKW, por não incorporar as despesas, alocando aos bens e serviços apenas custos (Viceconti & Neves, 2018). O Custeio Direto ou Variável apropria aos bens produzidos e serviços prestados apenas os custos variáveis, lançando diretamente no resultado os custos fixos e as despesas (Pizan, 2013).

Por fim, neste contexto, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um método de custeio que distribui os custos aos bens e serviços por meio de direcionadores que podem ser rastreados entre as atividades desenvolvidas na organização (Martins & Rocha, 2015; Viceconti & Neves, 2018).

2.3 Custeio por Absorção e suas vantagens e desvantagens

O Custeio por Absorção é uma metodologia tradicional de custeio que emergiu no início do século passado, por volta de 1920, na Alemanha, configurando-se perfeitamente ao paradigma fordista-taylorista (Egewarth, 2001; Azevedo, Gouvêa & de Oliveira, 2006; Severiano Filho & Melo, 2006).

Esse método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos

bens e serviços elaborados, e só os de produção (Martins, 2018). Com isso, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (Raup & Souza, 2013; Scanferla et al., 2017).

Complementando e reforçando essa definição, Lunkes (2009) destaca que o custeio por absorção considera apenas os custos, quer sejam eles diretos ou indiretos, quer sejam eles fixos ou variáveis e que, além dessa ampla absorção, as despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício, não sendo apropriadas ao custo dos produtos.

Severiano Filho e de Melo (2006) e Martins (2018) manifestam que, por suas características, o custeio por absorção é aceito legislação societária e fiscal, tornando-o obrigatório para fins de avaliação de estoques e, consequentemente, aceito pela Auditoria Independente. Viceconti e Neves (2018) ainda acrescenta a possibilidade de apuração dos custos por departamentalização ou centro de custos, bem como proporcionar preços de vendas mais reais devido ao fato de considerar todos os custos da empresa. Para Martins e Rocha (2015), essas particularidades são apontadas como vantagens.

Todavia, não existe método de custeio perfeito (Scanferla et al., 2017) e, assim sendo, o custeio por absorção apresenta desvantagens que se resumem na utilização de critérios de rateio para alocação dos custos fixos comuns aos diversos bens e serviços elaborados. Essa distribuição é apontada como subjetiva e, quando não existir normas ou regras, arbitrárias, além de penalizar alguns produtos em benefícios de outro e distorcer os resultados e, portanto, rejeitada para fins gerenciais (Martins & Rocha, 2018).

Contudo, Severiano Filho e Melo (2006) e Scanferla et al. (2017) refutam a ideia de que os métodos de custeios tradicionais não trazem vantagens ao gestor e ainda acrescentam que nenhum método de custeio remedia todas as dificuldades na apuração dos custos. Contrariando um pensamento quase dominante na literatura, Azevedo, Gouvêa, e de Oliveira (2006) apontam que o custeio por absorção consegue auxiliar nas decisões de preço para os produtos e serviços e estabelecer uma avaliação dos estoques.

Considerando esses contrapontos, Bisneto (2015) esclarece que a adoção do custeio por absorção não é dispendiosa, visto que não há necessidade de segregar os gastos fabris em fixos e variáveis. Além disso, Raupp e Sousa (2013), reforçando

o que foi dito anteriormente, citam que a lógica do custeio por absorção contribui para alocação adequada dos custos aos departamentos ou centro de custos, facilitando, assim, o acompanhamento dos gastos de produção em cada centro de responsabilidade.

2.4 Departamentalização

O custeio por absorção pode ser utilizado com departamentalização que, segundo Raupp e Sousa (2013), consiste na organização da empresa em unidades operacionais que representam um conjunto de pessoas e/ou equipamentos que desenvolvem atividades homogêneas, os chamados departamentos.

Complementando, Hernandez et al. (2012) reforçam que departamentalização é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma delas, podendo ser chamadas de departamentos, setores, centros de custos ou centros de despesas.

Complementando, Bruni e Famá (2019) afirmam que a departamentalização inaugura o controle dos gastos por centro de responsabilidade e, além da presença de um responsável pelos custos incorridos em cada departamento ou centro de custos, essa divisão facilita o processo de distribuição dos gastos aos produtos, gerando, então, informações mais seguras para auxiliar o gestor no processo decisorial.

Os departamentos podem ser divididos de duas formas, produtivas ou auxiliares. Segundo Martins (2018), os departamentos produtivos são aqueles que trabalham os produtos e, por conseguinte, estão diretamente envolvidos na produção. Acrescentando essa visão conceitual, Hernandez et al. (2012) destacam que departamentos auxiliares são os que existem basicamente para prestar serviços aos demais departamentos, não ocorrendo, portanto, nenhuma ação direta sobre os produtos e serviços elaborados.

Iudícibus e Mello (2013) destacam que existem departamentos de serviços que prestam serviço a toda a empresa, portanto, deve-se verificar a porcentagem do custo primário desse centro que será alocada ao setor fabril, distribuindo a parcela correspondente de custo aos demais departamentos de serviços de fábrica através de rateio, e para a atividade administrativa, essa última sendo posteriormente descarregada como despesa.

Por fim, Hernandez et al. (2012) afirmam que a departamentalização é indispensável para qualquer empresa que pretende efetuar uma correta apropriação dos custos indiretos aos produtos fabricados ou aos serviços prestados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O delineamento metodológico foi organizado em: Tipologia da Pesquisa; Coleta e Tabulação dos Dados; Características da Empresa Hoteleira Investigada; e Departamentos Utilizados para a Identificação e Distribuição dos Gastos.

3.1 Características da Pesquisa

Para a realização do estudo, adotou-se a pesquisa descritiva, por meio do método estudo de caso de natureza holística-simples. Seu plano foi organizacional, assim como a fonte dos dados.

Dessa forma, quanto aos seus objetivos, este estudo é descritivo porque está restrito à análise de informações já presentes em banco de dados, não sofrendo, por consequência, interferência por parte do pesquisador (Gil, 2008). Nessa perspectiva, visa tão somente investigar e apresentar os custos da entidade hoteleira.

Por sua vez, Yin (2014) afirma que, apesar de o método estudo de caso sofrer constantes críticas, ele é considerado a estratégia preferida quando as questões colocadas são do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco está em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. Ainda, de acordo com Yin (2014), o poder que diferencia o estudo de caso está alinhado à capacidade de lidar com uma ampla gama de evidências, como documentos, artefatos, entrevistas e observações.

3.2 Coleta e Tabulação dos Dados

Para a coleta dos dados, utilizaram-se as planilhas e os relatórios recebidos, com dados físicos e/ou financeiros, dos supervisores dos departamentos que direta ou indiretamente consomem recursos no hotel, destacando-se o da contabilidade, por ter sido esse setor o de maior relevância no fornecimento dos dados que serviram de parâmetros para a depuração dos demais relatórios oriundos de outros departamentos, quando das divergências existentes entre os relatórios, o que

demandou um maior tempo nessa fase.

Para a tabulação foi necessária a elaboração de planilhas com informações advindas da contabilidade e, quando necessário, consulta aos responsáveis pelos setores afins, confrontando-se essas informações e considerando a contabilidade como a informação de referência, possibilitando a fidedignidade das informações.

3.3 Características da Empresa Hoteleira Investigada

A empresa objeto de estudo desta pesquisa é uma entidade privada – que receberá, nesta pesquisa, o pseudônimo Blue Sea Hotel (BSH) – situada no litoral da cidade de Maceió, apresentando na sua estrutura atual 203 (duzentos e três) Unidades Hoteleiras (UHs). Essa organização possui uma estrutura verticalizada, dividida em subsolo, térreo, primeiro e segundo pavimentos, totalizando uma área construída de 7.783 m². Essa estrutura apresenta uma área comum do 30,81% da área total, o que corresponde a 2.397,90 m^2.

O hotel conta com 154 (cento e cinquenta e quatro) funcionários registrados e cerca de 60 (sessenta) empresas terceirizadas, sempre trabalhando sob a supervisão geral dos funcionários, principalmente dos gerentes e coordenadores.

3.4 Departamentos Utilizados para a Identificação e Distribuição dos Gastos

A Figura 1, a seguir, mostra os departamentos existentes no hotel e a que grupo eles pertencem.

Administrativos	Apoio	Operacionais
Comercial	Gerência A&B	Recepção
Controladoria	Gerência operacional	Governança
Departamento pessoal	Almoxarifado	Lavanderia
Diretorias	Cozinha	Café da manhã
Financeiro	Refeitório	
Portaria	Manutenção	
Recursos humanos		
Tecnologia da informação		

Figura 1. Departamentos

Fonte: elaborado pelos autores.

Para a definição dos departamentos administrativos e de apoio foram agrupados os setores com atividades intrínsecas à administração e ao apoio,

tomando como referência o organograma elaborado pela empresa. Em seguida, identificaram-se as fontes de receitas do hotel, as quais estão detalhadas na Figura 2.

Alimentos e bebidas (A&B)	Hospedagem	Aluguel de espaço
Restaurante *Room service* Frigobar Bar piscina	Diária	Eventos

Figura 2. Fontes de receitas

Fonte: elaborado pelos autores.

Após a classificação dos departamentos em operacionais, administrativo e de apoio, a etapa seguinte foi a identificação dos gastos. Com o auxílio dos departamentos de contabilidade, por meio de relatórios gerenciais extraídos do sistema operacional de gerenciamento contábil, de almoxarifado e de pessoal foram identificados gastos com materiais (produtos), serviços, mão de obra e gastos comuns. Na Figura 3, a seguir, detalha esses recursos.

Materiais	Mão de obra	Serviços	Gastos comuns
Gêneros alimentícios	Salários	Manut. da lavanderia	Água e saneamento
Bebidas	FGTS	Manut. da piscina	Segurança
Materiais para manutenção	INSS patronal	TV por assinatura	Dedetização
Materiais descartáveis	Vale transporte	Manut. ar condicionado	Energia elétrica
Materiais eletrônicos	Assistência médica	Manut. dos elevadores	Gás natural
Materiais de limpeza	Treinamento	Manut. em geral	Rádio
Materiais de escritório			Telefonia
Materiais de informática			IPTU
Materiais publicitários			Preservação edifício
Uniformes e EPI			Depreciação edifício
Cama, mesa e banho			Deprec. bens móveis
Medicamentos			
Utensílios em geral			
Materiais de hospedagem			

Figura 3. Identificação dos gastos

Fonte: elaborado pelos autores.

Os materiais (produtos) adquiridos são estocados no almoxarifado para posteriormente serem distribuídos aos departamentos. As saídas desses insumos do

almoxarifado são realizadas por meios de requisições solicitadas pelos responsáveis de cada departamento. Com isso, mediante a ajuda do sistema operacional utilizado, foi constatado o valor que cada departamento consumiu de recurso durante o período investigado.

Os gastos com serviços são considerados gastos diretos, pois foi possível identificá-los em cada departamento. Os gastos diretos consumidos pelo BSH foram alocados diretamente, sem a necessidade de rateio, a seus respectivos departamentos por meio da utilização de relatórios internos. Entretanto, com a exceção dos gastos com manutenção em geral, que foram alocados ao departamento de manutenção, e dos de manutenção da lavanderia, alocados ao departamento de lavanderia, os demais gastos com serviços foram diretamente alocados à Hospedagem.

Logo após foram investigados os gastos com mão de obra (remuneração e encargos sociais). Para tanto, com o auxílio do departamento de pessoal - que disponibilizou planilhas com informações necessárias para este estudo - foram identificados o número de funcionários em cada departamento, os gastos líquidos com salários (composto pelo salário bruto subtraído dos descontos com INSS, IR, adiantamentos, vale transporte, plano de saúde, treinamento e vale alimentação) e os gastos com FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço), INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) patronal, vale transporte, alimentação e treinamento.

As quantidades de funcionários identificadas em cada departamento foram as seguintes: Almoxarifado, 03; Comercial, 12; Controladoria, 03; Financeiro, 04; Cozinha, 19; Diretorias, 04; Departamento Pessoal, 02; Gerência A & B, 01; Gerência Operacional, 01; Governança, 30; Lavanderia, 10; Manutenção, 11; Portaria, 03; Recepção, 25; Restaurante, 22; Recursos Humanos, 02; e Tecnologia da Informação, 02.

Os gastos líquidos com salários, composto pelo salário bruto deduzido dos descontos na folha de pagamento, e com FGTS são diretamente alocados aos funcionários e consequentemente aos departamentos nos quais desenvolvem suas atividades. Já os gastos referentes ao INSS patronal, ao vale transporte, à alimentação e treinamento correspondem aos valores custeados pelos funcionários, mediante desconto nos seus salários e pelo hotel. Do montante desses gastos com mão de obra, apenas os valores custeados pelo hotel são considerados gastos

comuns e, para a sua distribuição, são utilizados critérios de rateios, conforme a Figura 4.

Gastos	Critérios de rateio
INSS patronal	Percentual de INSS descontado nos salários dos funcionários por departamento
Vale transporte	Quantidade de funcionários que aderiram ao vale transporte
Assistência médica	Quantidade de funcionários por departamento
Alimentação	Quantidade de funcionários por departamento
Treinamento	Quantidade de funcionários por departamento

Figura 4. Critérios de rateio dos gastos com mão de obra

Fonte: elaborado pelos autores.

Para a alocação de alguns gastos comuns aos departamentos foi necessária a identificação da área (m²) de cada departamento. As áreas, em metros quadrados, identificadas foram as seguintes: Almoxarifado, 153; Comercial, 114; Controladoria, 24; Cozinha, 140; Financeiro, 15; Gerência Operacional, 10; Governança, 12; Lavanderia, 187; Manutenção, 147; Portaria, 94; Recepção, 421; Restaurante, 341; Refeitório, 25; Diretorias, 84; Eventos, 266; Bar Piscina, 428 e Unidades Hoteleiras, 5.324.

A Figura 5, a seguir, apresenta os critérios de rateios utilizados para apropriação dos gastos comuns aos departamentos.

Gastos	Critérios de rateio
Água e saneamento	Pontos de consumo por departamento
Segurança	Área do departamento (m²)
Dedetização	Área do departamento (m²)
Energia elétrica	Consumo por departamento (KW/h)
Gás natural	Gastos com materiais diretos dos departamentos consumidores
Rádio	Quantidade de rádios por departamento
Telefonia	Quantidade de telefones por departamento
IPTU	Área do departamento (m²)
Preservação edifício	Área do departamento (m²)
Depreciação edifício	Área do departamento (m²)
Depreciação bens móveis	Quantidade de bens móveis por departamento

Figura 5. Critérios de rateio dos gastos comuns

Fonte: elaborado pelos autores.

Após alocação dos gastos identificados com materiais, serviços e mão de

obra e dos gastos comuns, obteve-se o total dos gastos consumidos em cada departamento. Em seguida, adotaram-se critérios de rateios para alocação dos gastos dos departamentos de apoio aos departamentos operacionais e administrativos. Consequentemente foi obtido o valor total dos custos dos departamentos operacionais. A Figura 6, a seguir, mostra os critérios de rateios utilizados para distribuição dos recursos dos departamentos de apoio aos departamentos operacionais.

Departamentos	Critérios de rateio
Gerência A&B	Gastos dos departamentos subordinados à gerência A&B
Gerência operacional	Número de funcionários por departamento subordinados à gerência operacional
Almoxarifado	Valor das requisições por departamento
Cozinha	Gastos dos departamentos diretamente vinculados à cozinha
Refeitório	Número de funcionários por departamento
Manutenção	Número de ordens de serviço por departamento

Figura 6. Critérios de rateio dos departamentos de apoio

Fonte: elaborado pelos autores.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se os gastos departamentais de apoio, operacionais e administrativos identificados e os comuns, bem como a apuração dos custos do Blue Sea Hotel (BSH) no exercício de 2018, visando à formação do custo médio da diária.

4.1 Identificação dos Gastos Consumidos por Categoria de Departamento

Os gastos identificados dos departamentos de apoio, operacionais e administrativos foram agrupados em três recursos: materiais e serviços; mão de obra; e gastos comuns. A Tabela 1 detalha o total dos gastos com materiais e serviços, mão de obra e gastos comuns por tipos de departamentos.

Tabela 1

Gastos por departamento

Gastos	Apoio	Operacional	Administrativo	Total
Materiais e serviços	1.127.398	1.575.390	103.928	**2.806.717**
Mão de obra	978.176	1.680.493	1.088.280	**3.746.949**
Gastos comuns	368.681	1.877.335	90.004	**2.336.021**
Total	**2.474.256**	**5.133.218**	**1.282.213**	**8.889.686**

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Na separação dos gastos entre custos e despesas, os recursos consumidos pelos departamentos administrativos foram considerados despesas e, por conseguinte, apropriados ao resultado.

Os materiais e serviços identificados nos departamentos de produção são considerados gastos diretos dos departamentos nos quais foram originados e, portanto, custos diretos dos departamentos de apoio e operacional. Desse modo, foram alocados diretamente, sem a necessidade de rateio, aos departamentos de produção por meio da utilização de relatórios internos.

A mão de obra, em relação aos departamentos, é subdividida em gastos diretos, para os colaboradores diretamente identificados em cada departamento, e gastos indiretos, comuns, para os colaboradores que prestam serviços a vários departamentos.

4.2 Apropriação dos Gastos Comuns

Os gastos comuns são gastos indiretos e, consequentemente, necessitam de rateios para serem alocados aos departamentos de apoio, operacionais e administrativos. Assim sendo, diferentes recursos podem apresentar diferentes bases de rateios amparadas por volumes físicos ou monetários.

A Tabela 2, a seguir, apresenta o valor total dos gastos comuns rateados aos departamentos de apoio, operacional e administrativos.

Tabela 2

Gastos comuns rateados aos departamentos de apoio, operacional e administrativo

Gastos	Apoio	Operacional	Administrativo	Total
Água e saneamento	8.671	435.589	510	**444.770**
Segurança	2.940	40.910	4.352	**48.202**
Dedetização	912	13.402	636	**14.950**
Energia elétrica	156.820	645.168	42.010	**843.997**
Preservação edifício	632	9.291	441	**10.364**
Gás natural	162.758	27.519	-	**190.277**
Rádio	1.031	4.641	172	**5.845**
Telefonia*	1.121	39.221	5.790	**46.131**
IPTU	9.883	145.260	6.896	**162.039**
Depreciação edifício	6.859	95.459	10.156	**112.474**
Depreciação bens móveis	17.055	420.876	19.041	**456.972**
Total	**368.681**	**1.877.335**	**90.004**	**2.336.021**

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Após a identificação dos gastos diretos e rateio dos gastos comuns aos departamentos, obtém-se o total dos gastos por departamento, sejam eles de apoio, operacional ou administrativo. A próxima seção abordará o uso da departamentalização para a distribuição dos departamentos de apoio aos departamentos operacionais e desses às fontes de receita, visando, desse modo, calcular o custo total com hospedagem no ano.

4.3 Rateio dos Departamentos de Apoio

Os gastos dos departamentos de apoio são alocados aos departamentos operacionais, por meio de rateios, antes de serem lançados às fontes de receita.

A seguir, demonstrar-se-ão os rateios dos departamentos de apoio aos demais, lembrando que a partir do momento que determinado departamento for rateado não receberá, por meio de um novo rateio, os gastos distribuídos de outro departamento, visando à total distribuição dos gastos aos departamentos operacionais.

A Gerência de A&B teve seus gastos rateados aos departamentos pelos quais é responsável pelo gerenciamento: bar piscina, café da manhã, cozinha, frigobar, refeitório, restaurante e *room service*, conforme os gastos incorridos em cada um deles.

A Gerência Operacional teve seus gastos alocados aos departamentos

diretamente subordinados: almoxarifado, governança, lavanderia, manutenção e recepção de acordo com o número de funcionários lotado em cada departamento.

O Almoxarifado foi rateado com base no valor total das requisições de materiais solicitados por cada departamento.

A Cozinha serve de apoio para todos os departamentos subordinados à Gerência de Alimentos e Bebidas (A&B), bem como aos Eventos realizados nos espaços destinados à locação. Os seus gastos foram rateados com base no valor do consumo dos materiais diretos desses departamentos.

O Refeitório teve seus gastos rateados aos departamentos com base no número de funcionários que utilizaram o espaço de convivência para realizar suas refeições diárias.

Manutenção foi rateada com base na quantidade de ordens de serviços emitidas pelos departamentos beneficiados.

4.4 Alocação Direta dos Departamentos

Os gastos com Recepção, Governança, Lavanderia e Café da manhã fazem parte dos gastos que compõem o custo total com hospedagem no hotel, portanto, seus gastos foram diretamente incorporados à Hospedagem, para que pudesse ser calculado o gasto total com hospedagem no ano.

Os gastos dos departamentos administrativos são considerados despesas e, portanto, apropriados ao resultado do exercício. Assim sendo, considerando essa separação, não são distribuídos aos departamentos de produção (de apoio e operacionais), não compondo, assim, os custos da hospedagem.

A Figura 7, a seguir, evidencia a distribuição dos gastos departamentais de apoio, por meio da departamentalização, aos departamentos operacionais, e desses às fontes de receita, buscando, por conseguinte, identificar o custo total com hospedagem no hotel.

Departamentos		Valor original	Gerência A&B	Gerência Operacional	Almoxarifado	Cozinha	Refeitório	Manutenção	Alocação direta	Total
Apoio	Gerência A&B	90.082	**(90.082)**↓							
	Gerência operacional	138.156	-	**(138.156)**↓						
	Almoxarifado	117.837	-	5.246	**(123.083)**↓					
	Cozinha	1.340.707	38.351	-	45.632	**(1.424.690)**↓				
	Refeitório	129.279	3.698	-	-	96.905	**(229.882)**↓			
	Manutenção	658.194	-	19.237	10.652	-	19.303	**(707.386)**↓		
Operacional	Recepção	555.986	-	43.720	838	-	43.871	1.244	**(645.659)**↓	
	Governança	726.558	-	52.464	8.439	-	52.645	-	**(840.106)**↓	
	Lavanderia	421.351	-	17.488	6.949	-	17.548	-	**(463.336)**↓	
	Café da manhã	749.195	21.431	-	33.754	561.583	-	-	**(1.365.963)**↓	
Fontes de receita	Hospedagem	1.657.955	-	-	-	-	-	702.163	3.315.064	**5.675.182**
	Room service	6.234	178	-	281	4.673	-	-	-	**11.366**
	Frigobar	191.442	5.476	-	3.537	143.502	-	-	-	**343.957**
	Restaurante	669.434	19.149	-	5.055	501.796	40.361	1.244	-	**1.237.039**
	Bar piscina	62.844	1.798	-	1.434	47.107	-	-	-	**113.183**
	Eventos	92.218	-	-	671	69.125	-	497	-	**162.511**
Administrativo	Comercial	443.628	-	-	334	-	21.058	-	-	**465.020**
	Controladoria	143.186	-	-	114	-	5.264	-	-	**148.564**
	Departamento pessoal	73.121	-	-	73	-	3.510	497	-	**77.201**
	Diretorias	239.267	-	-	3.748	-	7.019	1.244	-	**251.278**
	Financeiro	165.959	-	-	504	-	7.019	-	-	**173.482**
	Portaria	76.128	-	-	17	-	5.264	-	-	**81.409**
	Recursos humanos	74.006	-	-	262	-	3.510	497	-	**78.275**
	Tecnologia da informação	66.918	-	-	790	-	3.510	-	-	**71.218**

Figura 7. Departamentalização

Fonte: elaborado pelos autores.

4.5 Custo Médio da Diária

Após as alocações realizadas entre os departamentos, foi alcançado o gasto total com hospedagem, o qual representa o custo total anual com diárias do BSH no ano de 2018. Assim sendo, visando calcular o custo médio da diária, abordam-se os gastos totais da fonte de receita: hospedagem. A Tabela 3, a seguir, detalha os custos totais de cada fonte de receita do hotel após a realização da departamentalização.

Tabela 3

Custos totais das fontes de receita

Fontes de receita	Custos totais
Hospedagem	5.675.182
Room service	11.366
Frigobar	343.957
Restaurante	1.237.039
Bar piscina	113.183
Eventos	162.511
Total	**7.543.238**

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Para calcular o custo médio da diária foram investigadas informações que auxiliaram na identificação do número médio de diárias realizadas durante o ano. Com isso, verificou-se, com base no relatório interno, a taxa média anual de ocupação do hotel.

Assim sendo, calculou-se com base na taxa média de ocupação anual, resultante da relação entre a quantidade de UHs ocupadas e o número de UHs disponíveis, o número médio de diárias ocupadas no ano, considerando os períodos de alta e baixa temporada. Para tanto, observou que 100% da capacidade instalada do hotel correspondem a 203 UHs, as quais montam anualmente 74.095 diárias. Entretanto, a taxa média de ocupação anual constituiu 75,37%, a qual representou, para o ano de 2018, 55.845 diárias, conforme cálculo demonstrado logo a seguir.

$$Média\ de\ diárias\ realizadas\ anual = 74.095\ x\ 75{,}37\% = 55.845$$

Para encontrar o número médio de diárias realizadas no ano de 2018, utilizou-se a taxa média de diárias ocupadas encontrada anteriormente multiplicada pelo número de diárias do exercício anual. Com isso, a quantidade média anual obtidas de diárias realizadas foi de 55.845.

Por fim, para calcular o custo médio da diária, realizado a divisão do custo total anual com hospedagem, evidenciado na Tabela 3, pela quantidade média anual de diárias realizadas, resultando o custo médio da diária em R$ 101,62, conforme demonstrado na fórmula abaixo.

$$Custo\ médio\ da\ diária = \frac{custo\ total\ anual\ com\ hospedagem}{média\ de\ diárias\ realizadas\ anual} = \frac{5.675.182}{55.845} = 101{,}62$$

A partir dessa informação o hotel poderá, por meio da análise dos custos, obter conhecimentos importantes sobre a lucratividade de cada diária, bem como rever o preço da diária a ser praticado pelo hotel.

5 CONCLUSÃO

No presente estudo, buscou-se apurar, sob a ótica do custeio por absorção e mediante a utilização da departamentalização, os custos da diária de um hotel, visando auxiliar a gestão de custos de uma empresa do ramo hoteleiro. Para tal, julgou-se necessário compreender melhor a composição dos gastos operacionais e administrativos da empresa, com a finalidade de conduzi-la a uma gestão de custos mais eficaz, eficiente e fidedigna.

A proposta de gestão de custos fundamentada no custeio por absorção, com a utilização da departamentalização, emergiu da análise, contextualização e estrutura da empresa estudada, fazendo com que a alocação dos custos aos departamentos fosse praticada de maneira mais próxima à realidade.

Inicialmente, para atingir o objetivo proposto, realizou-se uma busca documental

com a finalidade de conhecer a realidade dos gastos incorridos. Dessa forma, identificou-se o histórico de todos os gastos da empresa estudada.

Posteriormente, utilizou-se da aplicação da departamentalização para alcançar o custo total com Hospedagem no ano. A realização da divisão dos custos totais com hospedagem pela média anual de diárias realizadas resultou no custo médio da diária, antes desconhecido pela organização.

Em termos gerais, os resultados deste estudo permitiram inferir que o sistema de custeio por absorção, por meio da departamentalização, como um instrumento essencial para auxiliar no processo de planejamento estratégico da empresa em estudo. Isto é, uma ferramenta a ser utilizada na elaboração de propostas de ações que tenham como finalidade impulsionar os resultados, além de analisar os seus custos e despesas durante os períodos de alta e baixa temporada, ocasionados pela forte sazonalidade da atividade operacional exercida.

O valor dos custos da diária de um hotel é uma informação importante da qual as empresas hoteleiras deveriam ter conhecimento, porém, na maioria das vezes, em virtude da ausência de um sistema de controle, não dispõem desse tipo de informação, fazendo com que as decisões sejam tomadas de forma empírica e amadora, baseadas em análises distorcidas. Neste contexto, o conhecimento dos custos de uma organização depende do controle administrativo e contábil e da disponibilidade de informações adequadas e suficientes.

Certo de que o assunto pesquisado não foi exaurido, espera-se que, no fluxo contínuo da investigação científica e da busca de novos conhecimentos, esta pesquisa sirva de parâmetro e de estímulo para futuros estudos que abordem a apuração e análise dos custos de outras empresas que exerçam atividades operacionais semelhantes, em especial às empresas ligadas ao setor hoteleiro.

Desse modo, considerando os efeitos da crise ocasionada pela pandemia da Covid-19 no setor hoteleiro, reforça-se a importância de investigar os impactos provocados na estrutura dos custos das empresas de hospedagem em razão do fechamento temporário de inúmeros hotéis. Assim, sugerem-se novas pesquisas que

abordem a temática da gestão de custos abordando o cenário da pandemia, pois essa não foi abordada em virtude não fazer parte do objetivo desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159.

Abrantes, L. A., Arieira, J. O., & Junior, A. V. S. (2003, novembro). Sistema de custeio aplicado em um empreendimento do setor hoteleiro. *Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas,* Brasília, Brasil, 3.

Araújo, A. O. (2001). Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica. (*Tese de Doutorado*). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.

Azevedo, A. P. F., Gouvêa, J. B., & de Oliveira, U. R. (2006). Custeio por absorção x custeio ABC. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, SEGET.* Resende, RJ, Brasil, 3.

Bornia, A. C. (2010). *Análise Gerencial de Custos*: *aplicação em empresas modernas.* (3a ed.). São Paulo, atlas.

Bruni, A. L., & Famá, R. (2019). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.* (7a ed.). São Paulo, Atlas.

Caldas, F. D. A., Caldas, E. A. P., & Silva, J. D. G. (2006). Avaliação da estrutura da gestão de custos no setor de hospedagem dos hotéis nordestinos: um estudo nos estados do Rio Grande do Norte, Paraíba e Pernambuco. *Observatório de Inovação do Turismo, 1(3),* 1-21.

Carvalho, T. N. (2009). Gestão de custos em empresas do Setor hoteleiro da Região Sul Fluminense. (*Monografia de Graduação*). Universidade Federal Fluminense – UFF, Volta Redonda, RJ, Brasil.

Castelli, G. (2012). *Excelência em Hotelaria: uma abordagem prática*. (5a ed.). Rio de Janeiro, Qualitymark.

Egewarth, V. (2001). Uma análise de correlação e regressão dos critérios de rateio no método de custeio por absorção: um estudo de caso. (*Monografia da Graduação*). Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, SC, Brasil.

Garrison, H., Noreen w., & Brewer, C. (2013). *Contabilidade Gerencial*. (14a ed.). Porto Alegre, Bookman.

Gil, A. C. (2017). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa.* (6a ed.). São Paulo, Atlas.

Hernandez, et al. (2012). *Gestão Estratégica de Custos.* (8a ed.). São Paulo, Atlas.

Ludícibus, S., & Mello, G. R. (2013). *Análise de custos: uma abordagem quantitativa.* São Paulo, Atlas.

Lunkes, R. J. (2009). Informações de custos: um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis-SC. *Revista Turismo em Análise,* 20(2), 345-368.

Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração.* São Paulo, Atlas.

Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos.* (11a ed.). São Paulo, Atlas.

Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de Custeio Comparados.* (2a ed.). São Paulo, Atlas.

Oliveira Bisneto, J. J. (2015). A Gestão de custos para tomada de decisão: um estudo comparativo da utilização pelos hotéis de médio e grande porte da cidade de Natal/RN nos anos de 2002 e 2015. Natal, RN. (*Monografia de Graduação*). Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Natal, RN, Brasil.

Oliveira, E. C., Silva, C. M. B., Campelo, K. S., & Silva, A. C. B. (2008, agosto). Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca-PE. *Congresso Brasileiro de Contabilidade.* Gramado, RS, Brasil, 18.

Scanferla, G. D., Fonseca Tonin, J. M., Abbas, K., & Marques, K. C. M. (2017). Comparative study among the methods of costs for absorption applied growing soybean. *Custos e Agronegocio on line*, *13*(3), 402-425.

Raupp, F. M., & Sousa, M. C. T. (2013). Gestão de custos em serviços de hospedagem por meio do custeio por absorção. *FAPEC Pesquisa: desenvolvimento e gestão*, 16(2), 248-264.

Severiano Filho, C., & Melo, J. F. M. (2006). Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, *17*(3), 11-24.

Tavitiyaman, P., Qu, H., & Zhang, H. Q. (2011). The impact of industry force factors on Resource e competitive strategies and hotel Performance. *International Journal of Hospitality Management*, 30, 648-657.

Viceconti, P. E. V., & Neves, S. (2018). *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.* (12a ed.). São Paulo, Saraiva.

Yin, R. K. (2014). *Estudo de Caso: planejamento e métodos.* Tradução: Daniel Grassi. (5a ed.). Porto Alegre.

Data de Submissão: 16/01/2020

Data de Aceite: 21/07/2020