

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

YARA COSTA DE FARIAS

ANÁLISE DOS CUSTOS DE UMA EMPRESA HOTELEIRA
A PARTIR DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

MACEIÓ

2024

YARA FARIAS COSTA

**ANÁLISE DOS CUSTOS DE UMA EMPRESA HOTELEIRA
A PARTIR DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Valdemir da Silva

MACEIÓ

2024

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 - 1767

F224a Farias, Yara Costa de.

Análise dos custos de uma empresa hoteleira a partir do custeio baseado em atividades / Yara Costa de Farias – 2024.

41 f. : il.

Orientador: Valdemir da Silva.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Maceió, 2024.

Bibliografia: f. 39-41.

1. Custeio baseado em atividades. 2. Custos indiretos. 3. Hotelaria.
I. Título.

CDU: 657:640.41

FOLHA DE APROVAÇÃO

YARA COSTA DE FARIAS

ANÁLISE DOS CUSTOS DE UMA EMPRESA HOTELEIRA A PARTIR DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Alagoas como um dos
requisitos para obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 21 /11 /2024

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 **VALDEMIR DA SILVA**
Data: 26/11/2024 17:03:10-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Valdemir da Silva (Orientador)
Universidade Federal de Alagoas - UFAL

Documento assinado digitalmente
 **CARLOS EVERALDO SILVA DA COSTA**
Data: 26/11/2024 17:32:33-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Carlos Everaldo Silva da Costa (Avaliador interno)
Universidade Federal de Alagoas - UFAL

Documento assinado digitalmente
 **ALEXANDRE CESAR BATISTA DA SILVA**
Data: 26/11/2024 18:31:53-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Alexandre César Batista da Silva (Avaliador externo)
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

DEDICATÓRIAS

Dedico este trabalho à minha mãe, Elaine Cristina da Costa Santos, por ser uma mãe extraordinária.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por todas as bênçãos e desafios concedidos ao longo desta graduação.

À minha mãe, Elaine Cristina da Costa Santos, que foi a base e o alicerce para que eu pudesse concluir este curso.

A meus amigos e parceiros de turma, Livian da Silva Vieira e Carlos Emanuel de Oliveira Barbosa, que tornaram esta graduação ainda mais especial.

Ao meu orientador, Prof. Valdemir Silva, cujo tempo, dedicação e paciência foram de suma importância para que esta pesquisa fosse concluída

A Anatildes Montenegro, que inicialmente abriu as portas para a realização desta pesquisa.

O Cícero Filgueira Rocha, que me forneceu informações, me tirou dúvidas e autorizou as entrevistas necessárias para este trabalho.

E a todos os colaboradores que dedicaram um pouco do seu valioso tempo para coletarmos informações para este trabalho.

RESUMO

O objetivo deste estudo consiste em apurar, por meio da aplicação do custeio baseado em atividades, o custo da diária de um hotel localizado na cidade de Maceió/AL. Para alcançar esse fim, realizou-se uma pesquisa descritiva, empírica, por meio de estudo de caso, com abordagem qualitativa, utilizando as técnicas de coleta de dados por meio de entrevista e observação. Além disso, foram utilizados direcionadores de 1º estágio, para apurar os custos das atividades, e de 2º estágio, para os custos por tipo de quarto. O método proporcionou informações sobre os custos das atividades do hotel e forneceu também parâmetros para tomada de decisões estratégicas sobre os custos dos serviços prestados. Os resultados revelaram que “produzir o café da manhã” e “limpar os apartamentos” foram as atividades que mais consumiram recursos, as quais representaram 28,50% e 22,10%, respectivamente, dos custos indiretos totais. Na apuração dos custos das diárias, observou-se que, em valor absoluto, os quartos tamanho “família” apresentaram maior custo total, seguido pelo tamanho “*Standard Duplo*” com o segundo maior custo total. Em termos de valores unitários, os quartos tamanho “Standard Casal” apresentaram diária de menor custo; por outro lado, os quartos “panorâmico” revelam o maior custo de diária. Este estudo expande as contribuições de estudos anteriores, explorando nomeadamente a utilização do ABC em um hotel, e avança na contribuição teórica de seus resultados, que confirmam a relevância do estudo em relação à apuração dos custos dos serviços prestados, promovendo uma metodologia decisivamente menos subjetiva e mais explicativa de alocação desses custos, particularmente, no que diz respeito aos custos indiretos.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades; Custos Indiretos; Hotelaria.

ABSTRACT

The aim of this study is to determine, through the application of activity-based costing, the daily cost of a hotel located in the city of Maceió/AL. To achieve this, a descriptive, empirical case study was carried out, with a qualitative approach, using data collection techniques such as interviews and observation. In addition, first-stage drivers were used to determine activity costs and second-stage drivers were used to determine costs by room type. The method provided information on the costs of the hotel's activities and also provided parameters for strategic decision-making on the costs of the services provided. The results showed that “producing breakfast” and “cleaning the rooms” were the most resource-intensive activities, accounting for 28.50% and 22.10% respectively of total indirect costs. When calculating daily room costs, it was observed that, in absolute value, the “family” size rooms had the highest total cost, followed by the “*Standard Double*” size with the second highest total cost. In terms of unit values, the “Standard Double” size rooms had the lowest daily cost; on the other hand, the “panoramic” rooms had the highest daily cost. This study expands on the contributions of previous studies, namely exploring the use of ABC in a hotel, and advances the theoretical contribution of its results, which confirm the relevance of the study in relation to calculating the costs of services provided, promoting a decisively less subjective and more explanatory methodology for allocating these costs, particularly with regard to indirect costs.

Keywords: Activity-Based Costing; Indirect Costs; Hospitality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Esquema de Alocação dos Custos	18
Figura 2	Esquema de Alocação dos Custos do Hotel MCZAL	29

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Etapas da pesquisa	21
Quadro 2	Categorias dos apartamentos.	24
Quadro 3	Recursos Humanos e cargos	24
Quadro 4	Centros de Custos e Atividades Identificadas	25
Quadro 5	Recursos consumidos	26
Quadro 6	Descrição dos Recursos e Direcionadores de Recursos	26
Quadro 7	Tempo de Mão de Obra em cada atividade.	28

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Custos Diretos do Hotel	30
Tabela 2	Custos Indiretos do Hotel MCZAL	30
Tabela 3	Alocação dos Recursos às Atividades	32
Tabela 4	Distribuição dos Custos das Atividades aos Objetos de Custos	34
Tabela 5	Rateio dos Custos Comuns aos Objetos de Custos	35
Tabela 6	Custos Total e Unitário	35

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização e Problemática	13
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 Justificativa	15
1.4 Estrutura da Pesquisa	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 A Gestão de Custos na Indústria Hoteleira	16
2.2 Custeio Baseado em Atividades	17
2.3 Estudos Correlacionados	19
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	21
4 RESULTADOS	24
4.1 Estrutura do hotel	24
4.2 Identificação dos Departamentos, das Atividades e dos Recursos	25
4.3 Custos Alocados Diretamente	30
4.4 Atribuição dos custos às atividades (1ª estágio)	31
4.5 Atribuição dos custos das atividades aos Objetos de Custos	34
4.6 Apuração dos Custos Totais e Unitários dos Objetos de Custos	35
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Problemática

O turismo é um fenômeno econômico e social da civilização moderna muito enraizado na sociedade e, portanto, fortemente influenciado pelo seu desenvolvimento, é também um fator de influência individual e social (Santo; Zonatto, 2019). Além dessa forte influência socioeconômica, a atividade turística encontra-se inserida no setor de serviços e, nesse contexto, garante o crescimento de diversas regiões, contribuindo para expansão do mercado de trabalho, gerando empregos e propiciando distribuição de renda (Mashayekhi; Ara, 2017).

Para a evolução desse setor, diversas organizações empreendem e colaboram para manter a atratividade dos serviços oferecidos, dentre as quais destacam-se as entidades que realizam a atividade hoteleira, que demandam de seus gestores dedicação na condução dos negócios, principalmente em função da questão estratégica, tal como como definição de preços dos serviços versus sazonalidade existente (Santo; Zonatto, 2019).

Diante do exposto, depreende-se que a atividade de hotelaria exige de seus gestores celeridade e segurança no processo decisório, dada a complexidade dos processos referentes aos serviços oferecidos, à sazonalidade da demanda inerente ao setor, ao intensivo uso de recursos humanos e à constante necessidade de investimentos e capital.

Em função desses desafios administrativos, para auxiliar na tomada de decisão, essas empresas precisam de adequados sistemas de controles gerenciais e práticas de apuração dos custos. Entretanto, a literatura aponta que a utilização da contabilidade de custos em empresas do setor hoteleiro é limitada (Mashayekhi; Ara, 2017; Faria; Ferreira; Trigueiros, 2018). Reforçando essa fragilidade gerencial, sobre a ausência de estrutura de seus custos, Souza *et al.* (2015) reforçam que o segmento hoteleiro diferencia-se de outros segmentos como o industrial e o comercial, pois sua principal atividade advém da preponderante prestação de serviço de hospedagem, que é fundamental para seu sucesso.

Nesse sentido, o sistema de contabilidade de custos integrado aos processos realizados, aprofunda a análise organizacional das atividades individuais de cada departamento do hotel envolvido na prestação de serviços aos hóspedes e estabelece padrões para cada atividade desenvolvida (em termos funcionais, de recursos humanos, matérias e tecnológicos) que permitem, mediante acompanhamentos e comparações, reduzir custos sem prejudicar a qualidade dos serviços.

Com dados oportunos e confiáveis, os gestores controlam melhor os processos e as atividades a partir de um sistema de custos (Docena; Vizzotto; Paulus, 2017). Esses benefícios emergem com a implementação do método Activity-based costing (ABC), o qual, quando bem incorporado à gestão hoteleira, apresenta informações de custos menos subjetivas, melhor percepção da causalidade do consumo dos recursos pelas atividades desenvolvidas e melhor eficiência operacional (Faria, Ferreira, Trigueiros, 2018; Mashayekhi; Ara, 2017; Pavlatos; Paggios, 2011; Sánchez-Rebull; Niñerola; Hernández-Lara, 2023).

As pesquisas nacionais (Duduche, 2011; Lunkes *et al.*, 2018; Souza *et al.*, 2015) e internacionais (Gerungai; Weku, 2023; Lupa, 2023; Kurniawan, 2019) revelam que o método ABC tem sido objeto de estudo de diversos hotéis. Apesar de o ABC ainda não ser amplamente utilizado na indústria hoteleira nacional e internacional, esses estudos mostraram evidências claras de que a adoção de custos baseados nas atividades traz benefícios significativos, tais como melhor alocação de custos e maior eficiência operacional. Diante do exposto, emerge a seguinte questão norteadora deste estudo: **como apurar os custos das atividades e da diária de um hotel por meio do custeio baseado em atividades?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo consiste em Apurar os custos das atividades e da diária de um hotel por meio do custeio baseado em atividades.

1.2.2 Objetivos Específicos

Na finalidade de atingir o objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos: (a) identificar as atividades desenvolvidas no hotel; (b) atribuir, mediante o rastreamento, os custos comuns consumidos pelas atividades; (c) apurar, mediante a utilização de direcionadores, os custos das atividades e da diária do hotel; e (d) analisar a aplicação do custeio baseado em atividades.

1.3 Justificativa

Esta pesquisa torna-se relevante dada a importância do setor hoteleiro para a economia nacional, refletida tanto pela sua participação no Produto Interno Bruto quanto pelo seu potencial ao gerar empregos e captar recursos internacionais. Nessa perspectiva, para as empresas que compõem esse setor econômico, em virtude de nem sempre conhecerem adequadamente a estrutura de seus custos, justifica-se a aplicação de uma metodologia de custos no sentido de prover os gestores de informações que auxiliem no percurso da busca de uma boa gestão de resultados, a qual dê melhores condições de continuidade à entidade hoteleira, a fim de que exerça seu importante papel econômico, beneficiando a sociedade e, conseqüentemente, obtendo o retorno econômico do capital investido.

As pesquisas de Fries e Agnol (2004), Duduche *et al.* (2011) e Souza *et al.* (2015) abordaram a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em organizações hoteleiras, entretanto, ainda assim, as investigações dessa temática de custos nesse setor ainda são tímidas nacionalmente (Duduche, 2011; Lunkes *et al.*, 2018) e internacionalmente (Zounta; Bekiaris, 2009; Mashayekhi; Ara, 2017; Faria, Ferreira, Trigueiros, 2018). Conseqüentemente, este estudo busca expandir as contribuições dos estudos anteriores, explorando nomeadamente a utilização do ABC em um hotel, e avançar na contribuição teórica de seus resultados, que confirmam a relevância do estudo em relação à apuração dos custos dos serviços prestados, promovendo uma metodologia decisivamente menos subjetiva (Horngren *et al.*, 2017) e mais explicativa de alocação desses custos, particularmente, no que diz respeito aos custos indiretos.

Malgrado o desestímulo ou a falta de incentivos teóricos, em termos práticos, os resultados desta pesquisa contribuem no sentido de revelar aos gestores de hotéis a importância de inovar ao implementar uma abordagem de custos já amadurecida em outros segmentos econômicos. Além do avanço teórico-prático, esta pesquisa também contribui para a literatura acadêmica, abrindo oportunidades de aprofundar a compreensão do assunto abordado de forma original.

1.4 Estrutura da Pesquisa

O estudo está organizado em 5 seções, iniciando por esta que apresenta a introdução. A seção 2 apresenta a revisão de literatura da abordagem de custos investigado, bem como os resultados de pesquisas correlacionadas. Em seguida, descreve-se a metodologia utilizada; as seções 4 e 5 apresentam, respectivamente, os resultados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Gestão de Custos na Indústria Hoteleira

A indústria hoteleira tem grande importância no crescimento econômico das economias de diversos países (Patiar, 2016) e, devido ao seu notável efeito multiplicador, tem absorvido os interesses de governos e de grupos de investidores (Murcia; Rozo; Forero, 2023). Esse cenário positivo cria a necessidade de as empresas hoteleiras melhorarem o desempenho das suas atividades, as quais, diferentemente de outras indústrias, apresentam características inerentes ao setor, tais como a exigência de colaboradores qualificados, a elevada concorrência existente no setor, as especificidades dos colaboradores e do próprio trabalho e a rotatividade desses profissionais (Ramalho, 2020; Tourita, 2020; Struckas Filho; Borinelli; Rocha, 2019; Darsie Werner; Johanna Neitzke, 2022).

Os produtos e serviços oferecidos pelos hotéis se 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 e a impossibilidade de estocar o seu bem produzido: as diárias (Darsie Werner; Johanna Neitzke, 2022). O custo, na hotelaria, representa o valor dos fatores de produção consumidos pelas atividades realizadas dentro do hotel com o objetivo de ofertar as diárias, as refeições e bebidas, serviços de lavanderia, locação de espaços para eventos, reuniões e lazer (Murcia; Cárdenas, 2017; Murcia; Rozo; Forero, 2023).

Assim, os custos operacionais de um hotel referem-se ao valor dos recursos consumidos no desenvolvimento das atividades hoteleiras, as quais culminam na prestação dos múltiplos serviços oferecidos. Desse modo, à medida que esse conjunto de vários bens e serviços com uma infinidade de insumos são ofertados, 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 caracterizada por algumas especificidades, como é o caso dos altos custos fixos, da mão-de-obra intensiva e do capital intensivo. Estas características particulares implicam uma estrutura de custos diferente das outras indústrias. Por exemplo, no setor hoteleiro uma grande parte dos custos operacionais, onde se inclui a mão-de-obra, são custos fixos. Para que as decisões dos gestores sejam melhores, estas especificidades determinam divergências no uso das técnicas de contabilidade de gestão.

Dado esse contexto, enquadrado no setor terciário da economia, o mercado hoteleiro apresenta uma demanda intensiva de informações dos seus clientes, concorrentes e dos profissionais (Diavastis *et al.*, 2016).

2.2 Custeio Baseado em Atividades

As práticas de contabilidade de custos, ainda que incipientes, distinguem-se entre tradicionais e atuais ou estratégicas (Cinquini; Tenucci, 2010) e, dada essas duas aplicabilidades, as mudanças organizacionais ao longo dos anos forçaram as empresas a revisarem as metodologias de apuração de custos, visando o alcance de informações mais confiáveis (Al-Hosban; Alsharairi; Al-Tarawneh, 2021).

As pesquisas sobre a contabilidade gerencial apontam, dentre as práticas contemporâneas de contabilidade de custos, o Custeio Baseado em Atividades (Al-Hosban; Alsharairi; Al-Tarawneh, 2021; Cinquini; Tenucci, 2010; Klein; Almeida, 2017; Lunkes; Costa; Bortoluzzi, 2019). Esse método de apuração de custos não é uma alternativa nova, uma vez que o seu surgimento remonta aos anos 1980, quando Robin Cooper e Robert Kaplan promoveram a implementação do ABC, que tem se dado de forma gradual em virtude da ausência de dados que permitam uma estrutura adequada para o sistema.

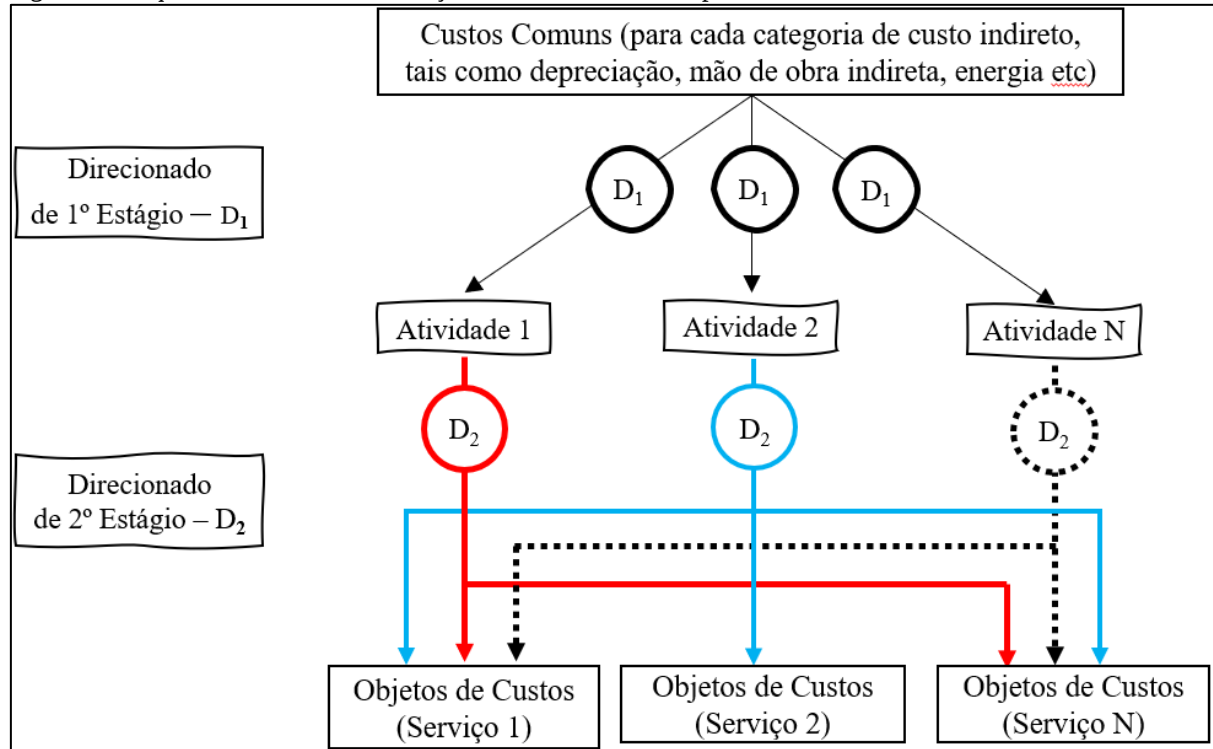
O ABC parte do pressuposto de que os recursos são inicialmente consumidos pelas atividades desenvolvidas dentro da organização e os serviços e produtos para serem gerados, por sua vez, consomem essas atividades (Duduche, 2011; Sánchez-Rebull; Niñerola; Hernández-Lara, 2023). Essa visão de duplo processo permite uma melhor visualização dos custos das atividades hoteleiras (Diavastis *et al.*, 2016) e reduz as distorções causadas pelos rateios arbitrários oriundos das práticas tradicionais de apropriação de custos (Rocha; Martins, 2015).

Para isso, na operacionalização do ABC, em substituição aos rateios arbitrários, adota-se o princípio de rastreamento dos custos (Garrison; Noreen; Brewer, 2013; Horngren; Datar; Foster, 2008), o qual ocorre pelo estabelecimento de uma relação de causa e efeito entre atividade e custos. Esta relação de causa e efeito é demonstrada por meio de direcionadores de custos de 1º estágio (ou de recursos) direcionadores de custos de 2º estágio (ou de atividades), os quais são apontados mediante a identificação dos processos e, conseqüentemente, das atividades que consomem recursos (Sánchez-Rebull; Niñerola; Hernández-Lara, 2023). O direcionador é identificado pela ação que determina ou influencia o consumo de recursos pelas

atividades e destas para os produtos ou serviços.

A Figura 1 ilustra o esquema de distribuição dos custos indiretos por meio da aplicação do Custeio Baseado em Atividades.

Figura 1 – Esquema Básico da Distribuição dos Custos Indiretos pelo Custeio ABC



Fonte: Elaboração da Autora (2024)

Os direcionadores de 1º estágio (D_1) mostram como as atividades consomem os recursos e apresentam os custos de cada atividade (Martins; Rocha, 2015); os direcionadores de 2º estágio, por sua vez, identificam como os objetos de custos (produtos e serviços) se beneficiam e consomem os recursos das atividades (Garrison; Noreen; Brewer, 2013; Martins; Rocha, 2015). Para alcançar esse duplo processo e a correta relação da ocorrência do consumo dos recursos com os esforços das atividades, a implementação e operacionalização do ABC dependem da combinação e sincronização de recursos tecnológicos, humanos e materiais, visando, assim, alcançar os resultados pretendidos.

Os direcionadores de custo são o elo entre os recursos e as atividades e entre estas e os objetos de custo. Destarte, o principal objetivo do ABC é fornecer um rastreamento mais preciso a fim de identificar essas medições. Murcia, Rozo e Forero (2023) manifestam que essa metodologia é recomendada para o setor hoteleiro, visto que as empresas desse ramo de atividade apresentam elevada proporção de custos comuns e produtos diferentes entre si.

A exatidão e a utilidade da informação sobre os custos são também importantes para os gestores hoteleiros implementarem estratégias de gestão de preços e, por isso, Diavastis *et al.* (2016) e Pavlatos (2008) também sugerem a adoção do ABC em virtude da sua funcionalidade, para melhorar a clareza da ocorrência e a redução necessária dos custos, sem prejuízo da qualidade dos produtos e serviços.

2.3 Estudos Correlacionados

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

O estudo de Mashayekhi e Ara (2017) procurou fornecer evidências empíricas sobre a implementação do custeio baseado em atividades (ABC) em um hotel. Para isso, comparou-se os custos unitários dos serviços prestados apurados pelo custeio tradicional e o 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 desenvolvidas na organização para calcular os custos da prestação dos serviços. Diante da implementação do método de custeio, os resultados revelaram que o ABC apresentou para os gestores do hotel a análise da composição dos custos das diárias, o custo das atividades desenvolvidas e os parâmetros para 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 custeio baseado em atividades para 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 mostrou-se 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 custeio baseado em atividades 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.

Adamu e Olotu (2009) investigaram a implementação do ABC no setor hoteleiro da Nigéria. Para esse fim, foram aplicados questionários aos gerentes e contadores dos hotéis e foram usadas porcentagens simples na análise das respostas. Os resultados mostraram que a maioria dos hotéis da área de estudo não aplica o sistema ABC em seu cálculo de custos. Os pesquisadores recomendaram, entre outros pontos, que as operadoras de hotéis sejam instruídas sobre a necessidade de ter um sistema de custeio eficiente para estar em sintonia com as práticas atuais em todo o mundo e que, portanto, os gestores precisam ser treinados para implementar esses sistemas de custos eficientes para estarem alinhados com outros países.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa é classificada como descritiva quanto aos seus objetivos, uma vez que seus propósitos são viabilizados pela compreensão e análise da realidade da organização estudada. Quanto ao procedimento utilizado, a pesquisa faz uso da modalidade de estudo de caso para possibilitar a 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 empresa selecionada apresentou características favoráveis como objeto do estudo, primeiramente por ser uma típica empresa hoteleira com uma solução efetiva advinda de uma pesquisa científica e com potencial de ser explorada ao longo do processo de investigação.

No que concerne à abordagem do estudo, tem-se o emprego da pesquisa qualitativa por melhor se adequar às características do conhecimento almejado, por meio da qual possibilitou-se a compreensão da realidade da organização hoteleira e o estudo de suas particularidades e experiências individuais de forma orientada aos processos, levando-se em consideração a propriedade subjetiva dos dados observados. A pesquisa foi desenvolvida segundo as etapas relacionadas e descritas no Quadro 1.

Quadro 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 Custeio Baseado em Atividades	Implementação do Custeio Baseado em Atividades

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

A pesquisa iniciou com a etapa de formulação da situação-problema, para a qual se deve encontrar uma solução. Para tanto, foram elencadas as dificuldades da organização com a sua gestão e a importância de identificação dos processos e das atividades e, considerando a gestão de custos, definiu-se como situação-problema a aplicação do custeio baseado em atividades. Concomitantemente a essa etapa, foi definida como organização, para o estudo de caso, o hotel.

A terceira etapa consistiu na coleta de dados da pesquisa de campo, compostos por dados secundários e primários. A obtenção dos dados secundários foi feita através da técnica de pesquisa documental. Nesse tipo de pesquisa, a fonte de coleta de dados limita-se a documentos, escritos ou não, configurando o que se denomina de fonte primária (MARCONI;

LAKATOS, 2021).

Para a coleta dos dados primários foi empregada a técnica de coleta de dados por entrevistas individuais semiestruturadas e também a observação de processos financeiros desempenhados pela contabilidade do hotel. A entrevista semiestruturada, ao mesmo tempo em que valoriza a presença do entrevistador, possibilitou que o informante usasse toda sua criatividade e espontaneidade, valorizando, assim, a investigação.

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

Foram realizadas seis entrevistas (Chefes da Recepção, da Hospedagem, de Alimentos e Bebidas, do Almoxarifado, Gerente Geral) e uma com a responsável pela Controladoria do Hotel – e uma observação a partir de processos realizados pelo gerente administrativo/financeiro e pela analista financeira. Cada entrevista teve seu roteiro elaborado de acordo com o centro de responsabilidade (departamento) do qual o respondente era responsável e assim, dado o alcance, contribuir para o entendimento do fenômeno estudado e, conseqüentemente, para os objetivos da pesquisa.

Concomitantemente às entrevistas, foram feitas pré-observações das atividades e, em outra ocasião, acompanhou-se a execução de cada atividade desenvolvida, visando conhecer o processamento final do serviço prestado pelo hotel.

A partir de então, sucedeu-se a etapa da avaliação e análise dos dados, caracterizada pelo registro dos dados coletados e sua análise. Os dados secundários coletados por meio da pesquisa documental na consulta dos registros contábeis do hotel foram analisados sob a técnica de análise descritiva. Para os dados primários, foi empregada a técnica 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, aprofundar suas características (gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas etc.) e extrair 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 a melhor compreensão dos processos e das atividades. Foi realizado o diagnóstico 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 à tomada de decisões.

Por fim, na última etapa da pesquisa, foi elaborada a proposta de apuração dos custos das atividades e da diária do hotel, por meio da 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, tem por finalidade solucionar os problemas e as necessidades identificadas no hotel, com base na metodologia de Bornia (2002) segue as seguintes etapas:

1. identificação das atividades;
2. verificação e separação dos custos em diretos (identificados nos objetos de custos) e indiretos (comuns);
3. rastreamento dos custos indiretos;
4. alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
5. atribuição dos custos indiretos às atividades por meio da identificação dos direcionadores de 1º estágio ou de recursos;
6. alocação dos custos das atividades aos objetos de custos por meio da identificação dos direcionadores de 2º estágio ou de atividades;
7. rateio dos custos não rastreados aos objetos de custos; e
8. apuração dos custos de cada objeto de custos.

Os objetos de custos referem-se a tudo aquilo cujo custos seja necessário e útil apurar pretendem custear, podendo ser centros de custos, departamentos, processos, atividades, serviço ou qualquer unidade consuma recursos dentro da organização (Borinelli; Beuren; Guerreiro, 2003; Mauad; Pamplona; 2003; Martins e 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, denominado nesta pesquisa de Hotel MCZAL. Hoje se enquadra na categoria de Meios de Hospedagem e de Turismo do tipo 4 estrelas.

O MCZAL apresenta uma estrutura para oferecer 110 diárias, alcançando por ano, uma capacidade total de 40.150 diárias, abstraindo-se para esse fim, os 365 dias. O quadro 2 ilustra as categorias de apartamentos e respectivas quantidades.

Quadro 2 - Categorias dos apartamentos.

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

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Os recursos humanos estão distribuídos entre os setores do hotel e correspondem ao quadro de 35 funcionários, conforme apresentado no quadro 3.

Quadro 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

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Assim sendo, na sequência, apresentar-se-ão os departamentos, as atividades e os recursos consumidos.

4.2 Identificação dos Departamentos, das Atividades e dos Recursos

O quadro 4 apresenta os departamentos e as atividades mais relevantes, definidas 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.

Quadro 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.

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Para melhor determinação e definição, as atividades apresentadas no quadro 4 foram observadas e organizadas de forma lógica e ordenada.

Para 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 de acordo com os direcionadores de recursos apresentados. O quadro 5 exibe os recursos utilizados nas atividades operacionais do hotel durante o mês de agosto de 2023.

Quadro 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

Fonte: Dados dos registros de controle do Hotel MCZAL

A escolha dos direcionadores é fundamental para a segurança dos resultados deste estudo e da 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 do hotel.

Assim, com base nesse delineamento, o quadro 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.

Quadro 6 – Descrição dos Recursos e Direcionadores de Recursos

Continua

Recurso	Direcionador de recursos (Relação causal: Recurso ↔ Atividade)
A	Material de limpeza e higiene (produtos químicos, papel higiênico, sabonete e entre outros) refere-se aos custos com material de limpeza e higiene utilizados para limpeza das áreas comuns e dos apartamentos do hotel. O direcionador é o número de requisições, o qual totaliza 40: atividade 6, 4 ; atividade 7, 10 ; atividade 11, 4 ; atividade 13, 9 ; atividade 14, 9 ; atividade 24, 4 .

Quadro 6 – Descrição dos Recursos e Direcionadores de Recursos

Continuação

Recurso	Direcionador de recursos (Relação causal: Recurso ↔ Atividade)
B	Descartáveis referem-se aos custos com materiais descartáveis (bobina plástica, copos, potes plásticos etc). O direcionador é o número de requisições, o qual 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, toner, mouse, teclado, roteador 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, o qual totaliza 14: atividade 23, 9; e atividade 24, 5.
F	Material de hospedagem refere-se a utilização de amenities, que compreende 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, o qual totaliza 5 solicitações destinadas à atividade 6.
G	Gás de cozinha refere-se ao gás natural encanado e 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, o qual 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, considerou-se apenas os alimentos (pães, carnes, cereais, frutas etc) fornecidos no café da manhã. O direcionador é o número de requisições, o qual totaliza 11: atividade 6, 2; atividade 11, 9.
I	Bebidas os 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, o qual 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 quadro 7)
K	Serviço Prestado Pessoa Física refere-se a todos os gastos, eventuais ou não, prestados 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 no qual 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 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 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: 1.500 litros. Atividade 2, 7,50%; Atividade 11, 12,50%; Atividade 18, 5%; Uhs, 75%.

Quadro 6 – Descrição dos Recursos e Direcionadores de Recursos

Continuação

Recurso	Direcionador de recursos (Relação causal: Recurso ↔ Atividade)
Q	Seguro predial refere-se ao custo com o seguro do espaço físico do hotel. O direcionador de recurso é área em m ² do hotel, abrangendo todos os setores que totalizam 3.934,62 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 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 custos com a licença dos sistemas utilizados em todo hotel. O direcionador de recursos é a quantidade de módulos, a qual 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 provedor de serviços de acesso a web. O direcionador é o percentual de consumo identificado nas Uhs ocupadas e nas atividade cuja execução depende do uso desses recurso 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 2,80%; atividade 19, 0,70%; atividade 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 direcionado observado é apontado 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 área em m ² do hotel, abrangendo todas os espaços nos quais as atividade 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 totaliza 110.

Fonte: 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. O quadro 7 apresenta o Tempo de Mão de Obra (TMO) identificado em cada setor do hotel.

Quadro 7 Tempo de Mão de Obra em cada atividade.

Setor	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).

Legenda: 1 - Receber e encaminhar bagagem; 2 - Check-in; 3 - Check-out; 4 - Fechamento de caixa; 5 - Emitir requisição de materiais; 6 -Limpeza dos apartamentos; 7- Limpeza das áreas comuns; 8 - Monitoramento das atividades da governança; 9 -Fiscalização dos andares; e 10 -Emitir requisição de materiais do estoque; 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; 18 - Compras; 19- Atendimento de requisição; 20 - Realizar inventário; 21 - Conferência de mercadoria; 22 - Lançar notas no sistema. 23 - Atendimento de ocorrências; 24 - Limpeza da piscina; 25 - Vistoria do gerador.

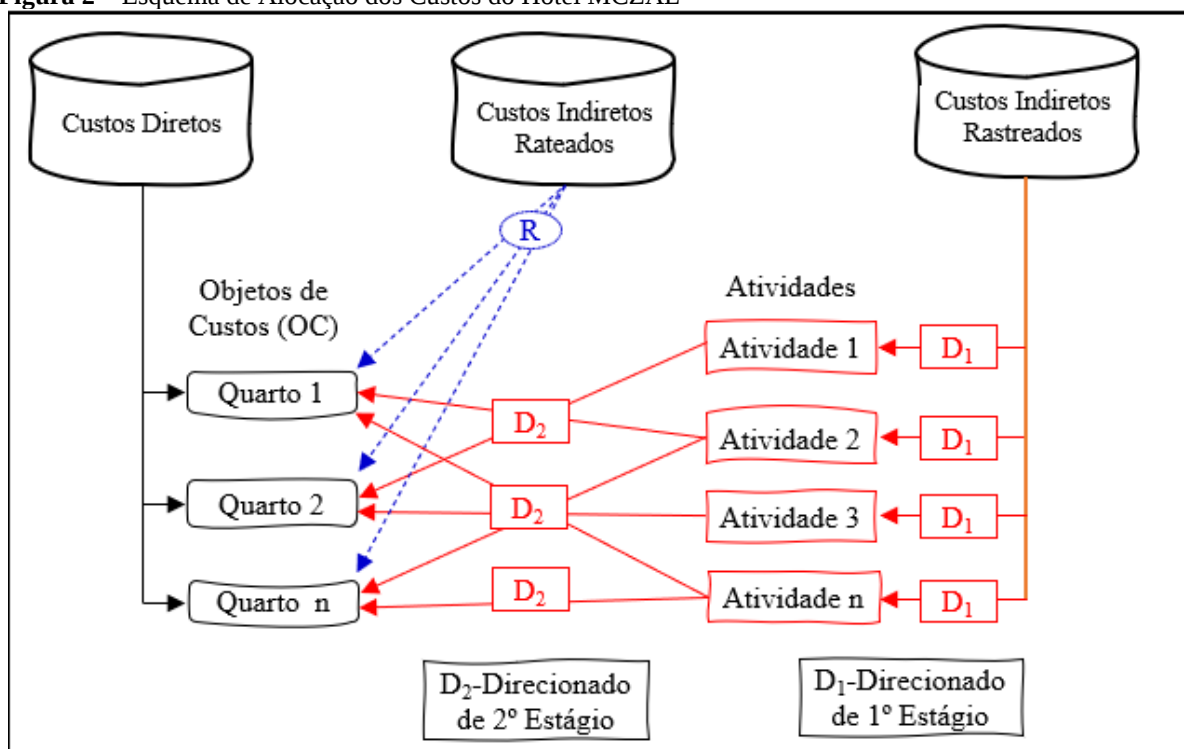
Fonte: Elaborado pela autora (2024)

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 a Contabilidade Tributária, o controle dos custos é realizado por meio de relatórios emitidos pelo sistema que controlam 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 alocação dos recursos por meio do ABC, adotar-se-á o esquema de alocação apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Esquema de Alocação dos Custos do Hotel MCZAL



Fonte: Elaborado pela autora (2024)

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

Tabela 1 – Custos Diretos do Hotel

Recursos	Objetos de Custos							Total
	Standart Duplo	Standart Casal	Standart 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

Fonte: Dados dos registros contábeis do Hotel MCZAL

Do montante de Custos apresentados no mês de agosto de 2023, R\$ 246.655,88 foram identificados R\$ 52.869,09, restando como custos indiretos o valor de R\$ 193.786,79. Deste valor, foram rastreados R\$ 187.289,37, o que corresponde a 3,35% do total dos custos indiretos e a 2,67% dos custos totais do MCZAL (tabela 2).

Tabela 2 – 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	82.262,76	
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	

Fonte: Dados dos registros contábeis do Hotel MCZAL

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

4.4 Atribuição dos custos às atividades (1ª estágio)

Após a identificação dos direcionadores de recursos (quadro 4), a etapa seguinte consistiu em determinar quanto desses recursos foram consumidos pelas atividades (quadro 3). 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 no quadro 5.

A tabela 3 mostra a alocação dos recursos às atividades identificadas em cada setor do hotel.

Tabela 3 – 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
26										2.904,57				2.904,57
	6.426,22	961,61	340,08	98,07	10.416,01	2.161,55	1.299,84	42.270,55	1.251,69	82.262,76	390,00	250,00	6.622,78	154.751,16

Legenda atividades: 1 - Receber e encaminhar bagagem; 2 - Check -in; 3 - Check-out; 4 - Fechamento de caixa; 5 - Emitir requisição de materiais; 6 - Limpeza dos apartamentos; 7 - Limpeza das áreas comuns; 8 - Monitoramento das atividades da governança; 9 - Fiscalização de andares; 10 - Emitir requisição de materiais; 11 - Produção 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; 18 - Compras; 19 - Atendimento de requisição; 20 - Realizar inventário; 21 - Conferência de mercadoria; 22 - Lançar notas no sistema; 23 - Atendimento de ocorrências; 24 - Limpeza da piscina; 25 - Vistoria gerador; 26 Gerir as atividades.

Legenda Recursos: A - Material de limpeza e higiene; B - Descartáveis; C - Material de escritório; D - Material de informática; E - Material de manutenção; F - Material de hospedagem; G - Gás de cozinha; H - Alimentos, I - Bebidas, J - Mão de obra; K - serviço prestado pessoa física; L - aluguel de impressora.; E M – Energia.

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Tabela 3 – 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
26	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
	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	187.289,37

Legenda atividades: 1 - Receber e encaminhar bagagem; 2 - Check -in; 3 - Check-out; 4 - Fechamento de caixa; 5 - Emitir requisição de materiais; 6 - Limpeza dos apartamentos; 7 - Limpeza das áreas comuns; 8 - Monitoramento das atividades da governança; 9 - Fiscalização de andares; 10 - Emitir requisição de materiais; 11 - Produção 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; 18 - Compras; 19 - Atendimento de requisição; 20 - Realizar inventário; 21 - Conferência de mercadoria; 22 - Lançar notas no sistema; 23 - Atendimento de ocorrências; 24 - Limpeza da piscina; 25 - Vistoria gerador.

Legenda Recursos: N - água, O - Serviço de lavanderia; P - óleo diesel; Q - Seguro predial; R - Controle de pragas; S - Manutenção do software; T - Internet; U – Telefonia; V – Depreciação do Prédio; W – Depreciação dos bens físicos.

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

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, utilizaremos o total de 2267 diárias como 100% para descobrir a porcentagem das diárias sobre os custos, pois entende-se 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 4 apresenta o direcionamento dos custos das atividades aos objetos de custos (apartamentos).

Tabela 4– Distribuição dos Custos das Atividades aos Objetos de Custos

Atividades	Standart Duplo	Standart Casal	Standart 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
26	846,90	506,09	502,25	808,46	176,81	51,25	12,81	2.904,57
Total	54.608,86	32.633,13	32.385,28	52.130,39	11.400,94	3.304,62	826,16	187.289,37

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Uma parcela dos custos não foi identificada e nem rastreada e, para a distribuição aos objetos e custos foi decidida a utilização de critério de rateio. A tabela 5 apresenta o rateio dos custos indiretos comuns aos objetos de custos.

Tabela 5 – 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	
Standart Duplo	63,25	47,20	1.130,76	212,90	45,28	1.499,40
Standart Casal	34,06	25,42	608,87	114,64	24,38	807,37
Standart 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

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Com base nas entrevistas realizadas com os responsáveis de cada setor do hotel e com gerente operacional, além das observações ocorridas *in loco*, a área em m² foi a base de rateio utilizada para a apropriação dos custos dos seguro predial, controle de pragas, depreciação do prédio, 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 6 exhibe os custos totais e os custos unitários de cada objeto de custos (quarto).

Tabela 6 – Custos Total e Unitário

Custos	Objetos de Custos						
	Standard Duplo	Standard Casal	Standard Triplo	Família	Casal vista mar	Família vista mar	Panorâmico
Custo Diretos	12.652,36	7.223,01	9.577,53	17.341,88	3.646,19	1.816,03	612,08
Custo das Atividades	54.608,86	32.633,13	32.385,28	52.130,39	11.400,94	3.304,62	826,16
CIP rateados	1.499,40	807,37	1.208,31	1.960,76	576,69	296,59	148,29
Custo Total	68.760,62	40.663,51	43.171,12	71.433,03	15.623,82	5.417,24	1.586,53
Quantidade de Diárias	661	395	392	631	138	40	10
Custo Unitário	104,03	102,95	110,13	113,21	113,22	135,43	158,65

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

O hotel apresenta 110 apartamentos e, para o mês de apuração dos custos, a capacidade máxima mensal é de 3.410 diárias. Entretanto, para esse período, foram vendidas 2.267 diárias, o que representa 66,48% de sua capacidade; esse volume é oriundo, segundo a gerência do hotel, pela previsível baixa temporada.

O quarto que apresenta o maior custo total é o tamanho “família”, R\$ 71.433,03 e, por apresentar o 2º maior volume de ocupação, 631 diárias, revela o custo unitário de R\$ 113,21.

O quarto tipo “Standard Duplo” consumiu R\$ 68.760,62 de custos e, por apresentar o maior volume de ocupação, revela o custo unitário de sua diária por R\$ 104,03. O quarto tipo “Standard Casal” consumiu R\$ 40.663,51 e apresenta o menor custo unitário, R\$ 102,95. Utilizando-se da mesma lógica, observou que os quartos “Casal vista Mar” e “Família Vista Mar”, embora tenham apresentado menores custos, revelaram os maiores custos unitários, R\$ 135,43 e R\$ 158,65, respectivamente.

A apuração dos custos por meio do ABC no hotel MCZAL proporcionou uma visão menos distorcida e subjetiva dos custos das atividades e das diárias. A metodologia utilizada permitiu à gestão identificar áreas de ineficiência e ajustar suas estratégias de precificação de maneira mais precisa. Com base nos resultados, a administração pode agora tomar decisões mais informadas sobre como alocar seus recursos, melhorando a rentabilidade geral do hotel.

Os resultados deste estudo indicam que o método ABC fornece uma visão mais detalhada e precisa dos custos nas empresas de hotelaria, pois, ao alocar os custos com base nas atividades realizadas e nos recursos consumidos por essas atividades, o ABC permite que os gestores identifiquem áreas onde podem melhorar a eficiência operacional e controlar melhor os custos. Este estudo revelou que a cozinha, a limpeza dos apartamentos e a recepção consomem uma parcela significativa dos recursos do hotel. Com base nessas informações, os gerentes podem tomar medidas para otimizar essas atividades, como revisar os processos de preparação de alimentos e de limpeza dos apartamentos ou melhorar o atendimento ao cliente na recepção.

Contudo, o método ABC também possui algumas desvantagens, visto que a sua implementação pode ser demorada e dispendiosa, requerendo engajamento da direção, especialmente em empresas complexas como hotéis de 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 empresa do setor hoteleiro tem se tornado cada vez mais acirrada em virtude do surgimento de novos hotéis oferecendo diversas promoções atrativas e com boas instalações, exigindo, assim, que os gestores hoteleiros sejam habilitados na tomada de decisões para garantir a sobrevivência econômica da empresa hoteleira. Nessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo geral deste estudo consiste em apurar, por meio da aplicação do ABC, custo das atividades e da diária de um hotel localizado na cidade de Maceió/AL.

A proposta de estudo considerou a realidade vivida pelo hotel e, por meio das entrevistas concedidas pelos responsáveis de cada setor e das observações e reobsevações *in loco*, foi possível identificar os recursos, as atividades e definir os fatores causadores do consumo de recurso das atividades e dos serviços oferecidos pelo hotel. Esse duplo processo de apuração culminou na apuração dos custos das atividades, da alocação desses custos aos objetos de custos (apartamentos).

Os resultados mostraram que “produzir o café da manhã” e “limpar os apartamentos” foram as atividades que mais consumiram recursos, as quais representaram, 28,50% e 22,10% dos custos indiretos totais. Apuração dos custos das diárias, observou-se que, em valor absoluto, os apartamentos tamanho “família” apresentaram maior custo total, seguido pelo “Standard Duplo” com o segundo maior custo total. Em termos de valores unitários, o apartamento “Standard Casal” apresenta a diária de menor custo; por outro lado, o apartamento “panorâmico” revela o maior custo de diária.

Durante a pesquisa, algumas limitações foram encontradas, tais como a dificuldade de acesso à planta do hotel, o qual limitou significativamente a apuração dos gastos elencados como custos comuns (energia elétrica, água, óleo diesel e seguro predial e, conseqüentemente, a busca por direcionadores). Assim sendo, em consonância com as premissas do método aplicado e considerando a lógica dos possíveis fatores causais do consumo dos recursos, com o auxílio dos relatórios financeiros disponibilizados pela empresa e do levantamento do tempo despendido para cada atividade, além das *expertises* dos responsáveis entrevistados, foi possível chegar ao percentual de consumo estimado, no que diz respeito à causa do consumo dos recursos.

Por conseguinte, ao aplicar o método de custeio baseado em atividades, estimou-se algumas vantagens, são elas: conhecimento detalhado de cada atividade, sendo possível identificar de fato onde os custos nascem, como eles são aplicados nas atividades e como estes

agregarão no valor final do serviço oferecido, ainda que nem todos eles tenham o percentual de consumo definido exatamente. Entretanto, impende ressaltar que a apuração dos custos no MCZAL representa um estudo inicial para possível implementação, a qual poderá suscitar ajustes nas etapas desenvolvidas neste estudo, visando aperfeiçoar a gestão das atividades hoteleiras e a apuração dos seus custos.

Em se tratando de um estudo de caso, não existe possibilidade de extrapolar os resultados alcançados. Assim, recomenda-se a proposta de apuração dos custos em outras empresas do setor hoteleiro (hotéis e pousadas), para obter uma visão mais clara de seus custos e melhorar a tomada de decisões gerenciais. Apesar de apuração dos custos por meio do método do ABC exija tempo e esforço, os benefícios a longo prazo em termos de precisão e eficiência operacional superam os custos iniciais.

REFERÊNCIAS

- ADAMU, Abdul; OLOTU, Ismaila Abdullahi. The practicability of activity-based costing system in hospitality industry. **Journal of Finance and Accounting Research, Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State-Nigeria**, v. 1, n. 1, p. 36-49, 2009.
- AL-HOSBAN, Atallah; ALSHARAIIRI, Mohammed; AL-TARAWNEH, Isssa. RETRACTED ARTICLE: The effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba Special Economic Zone Authority. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, v. 13, n. 1, p. 194-209, 2021.
- BARDIN, Laurence et al. Análise de conteúdo (l. De a. Rego & a. Pinheiro, trads.). **Lisboa: edições**, v. 70, n. 3, 2006.
- CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. **Journal of Accounting & organizational change**, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- DARSIE WERNER, L.; JOHANNA NEITZKE, I. 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.], 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4933>. Acesso em: 8 jun. 2024.
- DIAVASTIS, Ioannis et al. 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**, v. 15, n. 4, p. 757, 2016.
- DOCENA, D. R.; VIZZOTTO, M. J.; PAULUS, L. Contabilidade de custos: uma ferramenta para gestão empresarial. **RECSA - Revista Eletrônica de Ciências Sociais Aplicadas**, Garibaldi/RS, v.6, n.2, p. 119-143, jul./dez., 2017. Disponível em: <https://revista.fisul.edu.br/index.php/revista/article/view/88>. Acesso em: 7 nov. 2022
- DUDUCHE, Kelly et al. Custeio baseado em atividade: proposta de implantação em uma empresa hoteleira. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 6, n. 2, 2011.
- FERREIRA, Leonor; TRIGUEIROS, Duarte. Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. **Tourism & Management Studies**, v. 14, n. 3, p. 65-74, 2018.
- FLOREA, Nicoleta Valentina et al. Implementing ABC as Cost Management Model for the Human Resources Department: Evidence From a Romanian Entity. **SAGE Open**, v. 13, n. 2, p. 21582440231177228, 2023.
- FRIES, Dirlei Salete; AGNOL, Roberto Mauro Dall. O uso do custeio por atividades na gestão hoteleira: um estudo de caso. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. AMGH Editora, 2013.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. Pearson Prentice Hall, 2008.

KURNIAWAN, Widiar Onny. 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)**, v. 2, n. 2, p. 32-42, 2019.

KLEIN, Luciana; ALMEIDA, Lauro Brito de. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

LUNKES, Rogério João; COSTA, Carla Helen; BORTOLUZZI, Daiane Antonini; ROSA, Fabricia Silva da. Estudo sobre a Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial em Empresas Hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. **Revista Turismo em Análise**, São Paulo, Brasil, v. 29, n. 2, p. 216–235, 2019. DOI: 10.11606/issn.1984-4867.v29i2p216-235.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. Metodologia do Trabalho Científico: pesquisa bibliográfica, projeto e relatório: procedimentos básicos; pesquisa bibliográfica, projeto e relatório; publicações e trabalhos científicos. 4. reimpr. **São Paulo: Altas**, 2021.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. **São Paulo: Editora Grupo GEN**, 2015.

MASHAYEKHI, Bitá; ARA, Mohammad. Activity-based costing in the hospitality industry: a case study in a hotel. **International Journal of Social and Business Sciences**, v. 11, n. 9, p. 2254-2258, 2017.

MELIÁN-GONZÁLEZ, Santiago; BULCHAND-GIDUMAL, Jacques. A model that connects information technology and hotel performance. **Tourism management**, v. 53, p. 30-37, 2016.

MURCIA, Andrés Paredes; CÁRDENAS, Mauricio Javier León. Contabilidad y auditoría en las organizaciones hoteleras colombianas. **Revista Visión Contable**, n. 15, p. 57-78, 2017.

MURCIA, Andrés Paredes; ROZO, Marcia Fernanda Vergara; FORERO, Jorge Alexander Mora. Hotel Costing vs. Accounting Costing System. **International Journal of Professional Business Review**, v. 8, n. 12, p. e03723-e03723, 2023.

PATJAR, Anoop. Costs allocation practices: Evidence of hotels in Australia. **Journal of Hospitality and Tourism Management**, v. 26, p. 1-8, 2016.

PAVLATOS, Odysseas. **Hospitality Cost System Design: The Impact of Strategy and the Use of Data**. SSRN, 2019.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. **Journal of Hospitality & Tourism Research**, v. 33, n. 4, p. 511-527, 2009.

RAMALHO, Ana Filipa Couto. Gestão de Recursos Humanos do Setor Hoteleiro: Estudo de caso na cidade do Porto. 2020.

SÁNCHEZ-REBULL, Maria-Victòria; NIÑEROLA, Angels; HERNÁNDEZ-LARA, Ana-Beatriz. After 30 Years, What Has Happened to Activity-Based Costing? A Systematic Literature Review. **SAGE Open**, v. 13, n. 2, p. 21582440231178785, 2023.

SOUZA, José Arilson et al. Custeio Baseado em Atividades aplicado ao setor hoteleiro. **Revista Colombiana de Contabilidad**, v. 3, n. 6, p. 58-77, 2015. Mashayekhi FARIA, Ana Rita;

STRUCKAS FILHO, Carlos Simão; BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.

TOMÉ, Luciana Mota. Panorama do setor hoteleiro no Brasil. 2018. Disponível em: https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/bitstream/123456789/619/1/2019_CDS_93.pdf.

TOURITA, Íris et al. Accounting for dissimilarities in hospitality costs among Portuguese Regions. 2020.

VIEIRA, Wilson Quemel; DE SOUZA, Maria José Barbosa. Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. **Turismo: visão e ação**, v. 7, n. 3, p. 427-438, 2005.

WERNER, Letícia Darsie; NEITZKE, Ivanessa Johanna. Custos no setor hoteleiro: uma revisão sistemática de literatura com base nas publicações do Congresso Brasileiro de Custos (1994-2021). In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2022.

ZOUNTA, Stella; BEKIARIS, Michail G. Cost-based management and decision making in Greek luxury hotels. 2009.