

Um Estudo Sobre Sistemas de Custeio em Empresas do Setor Hoteleiro: O Caso da Rede Carioca de Hotéis S.A.

Adriano Rodrigues

Ricardo de Assis Faria

Maria Luiza de Souza Fuentes

Resumo:

Este estudo se propõe a analisar o sistema de custeio adotado por uma empresa do setor hoteleiro denominada Rede Carioca de Hotéis S.A. (seu nome verdadeiro será omitido). Neste sentido, foi realizada uma pesquisa exploratória através do método de estudo de caso, sendo que a principal coleta de dados teve como base uma entrevista em profundidade realizada com o controller da empresa. Pretendeu-se por meio desta metodologia explorar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre o sistema de custeio adotado pela empresa e a literatura apresentada sobre este tema. Dentre os resultados encontrados, constatou-se que o sistema de custeio adotado pela empresa utiliza apenas o método por absorção, visando atender principalmente a legislação fiscal, não se efetuando outros tipos de mensuração dos custos dos serviços prestados que fossem direcionados para atender as necessidades gerencias específicas do empreendimento.

Palavras-chave:

Área temática: *Sistema de Custeio*

Um Estudo Sobre Sistemas de Custeio em Empresas do Setor Hoteleiro: O Caso da Rede Carioca de Hotéis S.A.

Autores:

Adriano Rodrigues

Universidade Federal do Rio de Janeiro e Universidade Estácio de Sá.

Ricardo de Assis Faria

Universidade Estácio de Sá

Maria Luiza de Souza Fuentes

Universidade Estácio de Sá

Resumo:

Este estudo se propõe a analisar o sistema de custeio adotado por uma empresa do setor hoteleiro denominada Rede Carioca de Hotéis S.A. (seu nome verdadeiro será omitido). Neste sentido, foi realizada uma pesquisa exploratória através do método de estudo de caso, sendo que a principal coleta de dados teve como base uma entrevista em profundidade realizada com o *controller* da empresa. Pretendeu-se por meio desta metodologia explorar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre o sistema de custeio adotado pela empresa e a literatura apresentada sobre este tema. Dentre os resultados encontrados, constatou-se que o sistema de custeio adotado pela empresa utiliza apenas o método por absorção, visando atender principalmente a legislação fiscal, não se efetuando outros tipos de mensuração dos custos dos serviços prestados que fossem direcionados para atender as necessidades gerenciais específicas do empreendimento.

1. INTRODUÇÃO

O sistema de custeio é um tipo especializado de sistema constituído por uma série de elementos ou componentes que interagem com intuito de captar, tratar, armazenar e disponibilizar dados e informações. Em linhas gerais, este tipo de sistema visa apurar os custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços. Seu produto final corresponde aos relatórios gerados pelo sistema que podem ser utilizados para diferentes finalidades, tais como: avaliação de estoques, apuração dos resultados, formação de preços, planejamento e controle, dentre outros fins.

As informações geradas por este sistema precisam atender duas premissas fundamentais. Em primeiro lugar deve ser útil para as pessoas responsáveis pela tomada de decisões na empresa. Além disso, a informação só será desejável se conseguida a um custo adequado e interessante, ou seja, os benefícios gerados pela informação devem ser superiores aos custos.

Dentro deste contexto, o presente estudo se propõe a analisar o sistema de custeio adotado por uma empresa do setor hoteleiro denominada Rede Carioca de Hotéis S.A. (seu nome verdadeiro será omitido). Neste sentido, foi realizada uma pesquisa exploratória através do método de estudo de caso, sendo que a principal coleta de dados teve como base uma entrevista em profundidade realizada com o *controller* da empresa.

De modo mais específico, pretendeu-se por meio desta metodologia explorar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre o sistema de custeio adotado pela empresa e a literatura apresentada sobre este tema.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Sistemas de Custeio

De acordo com Horngren *et al.* (2000, p. 81) “os sistemas de custeio devem relatar custos que reflitam a maneira como os objetos de custo escolhidos consomem os recursos da organização”. Uma vez que o objeto de custo pode ser qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custo (produto, serviço, projeto, atividade, cliente, dentre outros), torna-se necessário para delinear um sistema de custeio entender como as operações de uma empresa são realizadas e quais informações devem ser armazenadas e, posteriormente, relatadas.

Os principais elementos que normalmente compõem um sistema de custeio são os seguintes: objetos de custo, custos diretos, custos indiretos, custos variáveis, custos fixos, centros de custo, critérios de alocação de custos aos objetos de custo. Assim, o delineamento da estrutura de um sistema de custeio dependerá da correta utilização e relacionamento destes componentes fundamentais.

Os dois sistemas básicos para atribuir custos aos produtos ou serviços são conhecidos como sistema de acumulação de custo por ordem e sistema de acumulação de custo por processo (ver Atkinson *et al.*, 2000; Garrison e Noreen, 2001; Horngren *et al.*, 2000; Martins, 2000; dentre outros autores). Enquanto o sistema por ordem apropria custos a cada unidade de produto ou serviço, o sistema por processo acumula custos para um grupo de unidades similares e a partir daí calcula o custo unitário médio. Dependendo das operações da empresa o sistema de custeio pode contemplar elementos destes dois tipos de acumulação de custos, como, por exemplo, empresas que vendem muitos produtos e serviços diferentes.

Garrison e Noreen (2001, p.102) sintetizam as diferenças entre o custeio por ordem e o custeio por processo através do quadro a seguir:

<i>Custeio por ordem</i>	<i>Custeio por processo</i>
1. Diversas ordens de produção são executadas a cada período, cada qual com especificações diferentes.	1. Um único produto é fabricado continuamente ou por vários períodos. Todas as unidades fabricadas são iguais.
2. Os custos são acumulados por ordem, individualmente.	2. Os custos são acumulados por

3. A <i>folha de registro de custo</i> é o documento-chave do controle da acumulação dos custos de uma ordem. 4. O custo unitário é calculado por ordem, na respectiva folha de registro de custo.	departamento. 3. O <i>relatório da produção do departamento</i> é o documento chave que apresenta a acumulação e a destinação dos custos de um departamento. 4. Os custos unitários são calculados por departamento, no respectivo relatório de produção
--	---

Dentre os métodos inerentes aos sistemas de custeio, são mais comumente encontrados na literatura o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividade – ABC. É importante destacar que entender as diferenças existentes entre estes métodos propicia aos gestores um melhor aproveitamento do seu sistema de custeio. As principais particularidades de cada método serão apresentadas a seguir:

Custeio Por Absorção

O custeio por absorção é uma sistemática de apropriação de custos que atribui aos produtos todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis). Este método de custeio não fere os princípios contábeis geralmente aceitos, mas possui algumas limitações quando empregado para fins gerenciais.

Conforme salientado por Horngren *et al.* (2000, p. 211) “custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação são considerados custos inventariáveis”. Deste modo, todos os gastos relativos à produção são distribuídos aos produtos que, em primeiro lugar, servem para mensuração dos estoques e no momento da venda serão considerados como custo dos produtos vendidos.

Por estar de acordo com os princípios contábeis este método é adotado pela contabilidade financeira, portanto válido para fins de elaboração do balanço patrimonial e da demonstração de resultados do exercício e obrigatório para fins fiscais. Entretanto, o grande problema do custeio por absorção está nos critérios subjetivos de alocação (ou rateio) dos custos indiretos aos produtos ou serviços. A alocação de custos é baseada em presunções e, em muitos casos, métodos de apropriação altamente arbitrários são usados (Guerreiro, 1984).

Se um sistema de custeio deve fornecer informações úteis para seus usuários, pode-se dizer que o método de custeio por absorção consegue atender bem o fisco e as auditorias independentes, pois está de acordo com os princípios para elaboração das demonstrações contábeis. Todavia, este método não consegue cumprir o objetivo primordial dos sistemas de custeio, uma vez que apresenta dificuldades para identificar quanto cada objeto de custo (produto, serviço, atividade, etc.) consome de recursos da organização, ou seja, suas informações podem proporcionar decisões equivocadas por parte dos gestores.

Custeio Variável

O custeio variável é uma sistemática de apropriação de custos que atribui aos produtos somente os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesas. De acordo com Martins (2000, p. 214 –215) a apropriação de custos fixos apresenta três grandes problemas quando utilizado para fins gerenciais:

“Primeiro: Por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção... *Segundo:* Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade... *Terceiro:* O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa. Se for decidir com base em custo, é necessário associar-se sempre ao custo global o volume que se tomou como base.”

Sendo assim, o método de custeio variável foi criado para tentar resolver os problemas originados pela apropriação de custos fixos. É importante destacar que a partir deste método se obtém uma simples, mas poderosa, ferramenta gerencial denominada margem de contribuição.

A equação da margem de contribuição é a seguinte:

- (+) Receitas de vendas
- (–) Custos variáveis
- (–) Despesas variáveis
- (=) Margem de contribuição

Para se chegar ao Lucro basta subtrair os custos e despesas fixas, eliminando assim o grande problema da utilização de critérios subjetivos para a alocação de custos fixos. Dentre as diversas vantagens gerenciais deste método destacam-se a eliminação de flutuações de lucros causados pelas diferenças entre volumes de venda e produção, melhores condições de planejamento do lucro, informações mais claras para compreensão dos executivos na tomada de decisão e a utilização de instrumentos gerenciais originados da relação custo-volume-lucro (análise do ponto de equilíbrio, por exemplo).

Por mais que este método seja importante para os usuários internos da empresa, não é adequado e nem permitido para fins de divulgação externa, especialmente para auditoria independente e o fisco, pois não está de acordo com o postulado contábil da competência e nem com o princípio contábil do confronto das despesas com as receitas.

Custeio Baseado em Atividade – ABC

O ABC utiliza as atividades como objetos fundamentais de custo e através da apropriação dos custos dessas atividades é feita a atribuição dos custos aos outros objetos de custos, tais como produtos, serviços ou clientes. Para tanto, no ABC os

custos são atribuídos primeiro às atividades com base no uso efetivo dos recursos e depois aos objetos de custos por meio do uso das atividades.

De acordo com Drucker (2000, p.09):

“O custeio baseado em atividades integra em apenas um sistema o que já foi no passado um conjunto de funções isoladas – análise de valor, análise dos processos, gestão da qualidade e custeio. Por seu intermédio, as empresas de serviços e os negócios baseados no conhecimento são capazes pela primeira vez de obter informações sobre custos e de gerar informações para controle.”

Para Drucker (2000), o custeio baseado em atividades representa tanto um diferente conceito a respeito dos processos organizacionais como, ainda, uma nova forma de mensuração do desempenho. Isto porque enquanto a contabilidade de custos tradicional postula que o custo de fabricação total é a soma dos custos das operações individuais, o custeio baseado em atividades registra e gerencia o custo do processo total. Desta forma, enquanto o *ABC* focaliza como geradores de custos os recursos e as atividades, o custeio tradicional considera como tal os produtos.

Conforme Cogan (1999, p.43) o *ABC* estará em condições de apresentar resultados mais precisos sempre que “a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção e tenha significativa diversificação em produtos, processos e clientes”. Por outro lado, o *ABC* em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, tendo em vista que o número excessivo de informações gerenciais pode tornar o sistema muito complexo e inviabilizar sua utilização.

2.2 Sistemas de Custeio em Empresas do Setor Hoteleiro

Por se tratar de serviços o setor hoteleiro possui características tão peculiares que pode ser desastrosa a aplicação direta de técnicas tradicionais baseadas na indústria manufatureira, sem antes realizar algumas modificações. Além disso, cabe ressaltar que o reconhecimento das particularidades do setor de serviços propicia a adoção de critérios que beneficiarão o gerenciamento deste tipo de organização.

Entretanto, de acordo com Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p.42):

“Fazer a diferenciação entre um produto e um serviço é difícil, pois a compra de um produto é acompanhada de algum serviço de apoio (por exemplo, instalação) e a compra de um serviço muitas vezes inclui mercadorias (por exemplo, alimentos em um restaurante). Cada compra inclui um conjunto de bens e serviços”.

Já Dearden (1978) afirma que as informações sobre custos dos produtos têm quatro aplicações principais em indústria de fabricação: (1) avaliação de estoque; (2) controle de custos; (3) planejamento a curto prazo e (4) análise de rentabilidade do produto. Entretanto, tais aplicações em uma empresa de serviços podem causar uma série de problemas devido as seguintes limitações.

- As vendas de uma empresa industrial geralmente são de bens tangíveis, enquanto nas empresas de serviços as receitas são provenientes de bens intangíveis.
- Na indústria, um custo que acrescenta valor ao estoque de um produto é chamado de custos do produto enquanto os outros são chamados custos do período e são lançados como despesa do período em que incorreram. No entanto, essa distinção não tem importância em uma empresa de serviço, pois todos os custos são do período porque não existem estoques para serem avaliados.
- A utilização do custo padrão como forma de controle requer um conhecimento prévio de como o produto será fabricado e a sua quantidade, tal situação é comum nas indústrias, porém não ocorre muito em empresas de serviços.

Diante dessas diferenças entre empresas industriais e de serviços, conclui-se que a elaboração de um sistema de custeio que seja útil para uma empresa de serviços requer uma análise sobre suas características estruturais e, principalmente, das necessidades de informação de seus gestores.

No caso específico de um hotel o principal serviço, mas não o único, é a hospedagem. A qualidade deste serviço é fundamental para o sucesso do negócio, devendo ser cuidadosamente oferecido para assumir a importância de substituir o ambiente familiar do hospede. O custo deste serviço costuma ser o mais relevante em empresas do setor hoteleiro.

No entanto, muitos hotéis também dispõem de outros serviços como restaurante, lavanderia, congressos, festas, jantares, seminários, locação de salas e salões para cursos e palestras. Tais serviços visam diversificar as fontes de receitas do empreendimento, além de ser uma maneira de atrair clientes da própria localidade ou estabelecer um ponto de convergência para clientes de outros locais, quando for escolhido para sediar eventos regionais, nacionais e internacionais.

Diante de tal diversidade, as empresas do setor de hotelaria requerem um sistema de custeio flexível para conseguir identificar quais recursos são consumidos nos diferentes serviços que são prestados. Sendo assim, é conveniente utilizar um sistema coordenado de controle que contemple desde a emissão de documentos fiscais até os recibos de controle interno, pois estes serão as fontes de dados que irão alimentar o sistema de custeio da empresa. Os documentos de controle interno são as próprias diárias, faturas, recibos, borderôs, fichas de estoque, comandas, e outros correspondentes à operação do hotel. Já os documentos fiscais são as notas fiscais referentes à prestação de serviços e as de compra de qualquer produto ou serviço de terceiros.

Com a evolução da tecnologia deu-se a necessidade de utilização de programas destinados à hotelaria que facilitasse a sua operação. As vantagens da informatização para a hotelaria são bastante visíveis:

- Agilidade no processamento de dados;
- Elaboração de documentos;

- Dados claros e números exatos;
- Variedade de relatórios e
- Controle.

Contudo, a informatização não é sozinha responsável pelo controle em hotelaria. O adequado aproveitamento dos funcionários e colaboradores da empresa possibilita um melhor controle não só do sistema de custeio, mas de todos os sistemas operacionais dos serviços que são prestados pelo hotel. Assim, os funcionários devem ser preparados para atuar na operacionalização destes sistemas, sendo responsáveis pela fiscalização, conferências e tomando providências no caso de operações indevidas.

3. METODOLOGIA

Foi realizada uma pesquisa exploratória através do método de estudo de caso. Conforme definido por Gil (1996, p.45), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Sendo assim, este tipo de pesquisa possibilita aprimorar idéias e consolidar intuições.

O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas. Isso porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como observa Yin (2001, p.32), o estudo de caso é adequado quando se tratar de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Foram utilizados como coleta de dados as seguintes fontes:

- Uma entrevista em profundidade (duração de 90 minutos), com o responsável pela controladoria da empresa (*controller*);
- Site institucional na Internet;
- Documentos disponíveis da própria empresa.

Em primeiro lugar o caso foi estruturado em forma narrativa, sendo explorada a riqueza dos detalhes que uma entrevista em profundidade proporciona. Após esta etapa foi realizada a análise do caso por meio do confronto da literatura com os resultados reais obtidos na empresa.

4. O CASO DA REDE CARIOCA DE HOTÉIS S.A.

No ano de 1912, a empresa inaugurou seu primeiro grande empreendimento, uma construção com cem quartos no centro da cidade do Rio de Janeiro. Este foi o segundo grande hotel da cidade, o tradicional Hotel Avenida foi o primeiro. Naquele momento, mais de noventa anos atrás, um hotel com tamanha dimensão era considerado um estabelecimento extraordinário.

Em 1922, a empresa inaugurou um hotel no bairro do Flamengo, iniciando a sua rota em direção a Zona Sul, que se tornaria a área mais valorizada da hotelaria no Rio de Janeiro. Em 1937, foi inaugurado um novo empreendimento, na Avenida Atlântica, em Copacabana. Em 1958, a empresa assumiu o controle de mais um hotel na avenida Atlântica, que em poucos anos se transformou numa das mais importantes unidades hoteleiras de Copacabana e do Rio de Janeiro.

Em todos os hotéis construídos ou adquiridos pela empresa, sempre houve a preocupação de se manter altos padrões de instalações e atendimentos. O principal resultado desta estratégia foi conseguir estar sempre entre as empresas líderes da hotelaria no Rio de Janeiro, como até hoje se mantêm.

Atualmente a Rede Carioca de Hotéis possui cinco unidades, todas localizadas no estado do Rio de Janeiro, constituída em regime de sociedade anônima de capital fechado. Seus principais serviços estão relacionados com hospedagens e restaurantes, contando com aproximadamente seiscentos funcionários.

Sua estrutura organizacional é constituída da seguinte forma:

Conselho de Administração			
Presidente Executivo			
Superintendência Hoteleira ▪ Gerente Geral de Hotelaria ▪ Controladoria Hoteleira	Diretoria Técnica ▪ Departamento de Obras	Diretoria Jurídica ▪ Secretaria Geral	Assessorias ▪ Secretaria ▪ Departamento Financeiro ▪ Auditoria Geral

Os principais clientes dos hotéis são turistas nacionais e estrangeiros, funcionários e executivos de empresas, políticos e demais pessoas do setor público ou privado que venham participar de reuniões ou eventos (congressos e seminários, por exemplo) no estado do Rio de Janeiro. Com o crescente aumento do dólar a empresa passou a investir mais intensamente no turismo interno, mercado que havia se estagnado em função da facilidade de se viajar para o exterior.

Dentre os parceiros e fornecedores que viabilizam a prestação do serviço de restaurante, destacam-se os produtores hortifrutigranjeiros, abatedouros e demais fornecedores de alimentos e bebidas. Já o serviço de hospedagem, conta com apoio de fornecedores da construção civil, de arquitetura e decoração, da indústria têxtil, de eletrodomésticos, de materiais de limpeza, dentre outros.

Os restaurantes atendem aos hóspedes e também ficam abertos ao público em geral. Em todos os setores que vendem bebidas (bares, copas e restaurantes) existe

um controle dos estoques tanto por litro e garrafa como por doses. O controle por doses é feito mais especificamente com uísque, gim, vermute e licores. Quanto aos alimentos, o controle não é feito de modo tão minucioso, mas os gastos com café da manhã são controlados de maneira independente dos demais serviços de alimentação do hotel, pois enquanto o café da manhã está embutido no preço da diária os serviços de restaurante são cobrados separadamente. O controle do faturamento obtido pelos serviços de restaurante é feito através das notas fiscais de venda e conferido com a entrada em dinheiro no caixa, vendas com cartões de crédito e cheques.

O setor de almoxarifado e o setor de compras funcionam conjuntamente, sendo responsáveis pelo controle físico e financeiro de todos os produtos que são adquiridos. O registro e controle das entradas e saídas de produtos do almoxarifado propiciam importantes dados para o sistema de custeio da empresa, pois estes registros irão apresentar parte dos gastos consumidos nos serviços oferecidos pela empresa.

A controladoria fica responsável pela realização e valorização dos inventários mensais dos setores, devendo informar a contabilidade para os devidos registros. O processo de inventário é similar ao de auditoria, referenciando à revisão do controle interno que têm por objetivo fornecer ao auditor a base para a determinação do seu escopo de trabalho. De acordo com o entrevistado, o inventário é uma forma eficiente para se garantir o equilíbrio no controle de custos da empresa.

No processo de inventário também são realizadas comparações do estoque físico (itens que existem concretamente na empresa) com o estoque contábil (itens registrados contabilmente na empresa). Os inventários e a contagem física dos estoques são realizados pelo pessoal da empresa, com orientação e supervisão da controladoria, sendo que os resultados obtidos nos relatórios comparativos e nos demonstrativos de custos são apresentados ao Gerente Geral.

O sistema de contabilidade é controlado internamente pela auditoria geral. A principal função deste sistema é apurar os resultado econômico da empresa mensalmente, realizando a geração de relatórios econômicos como balancetes e balanços. Os relatórios financeiros são elaborados pelo departamento financeiro, que demonstra a aplicação do caixa da empresa em modelo consolidado e por unidade operacional. O conjunto de informações econômico-financeiras é apresentada a direção superior (Presidente Executivo) que analisa o desempenho mensal da empresa, sempre comparando com o ano anterior.

O sistema de custeio adotado pela empresa utiliza apenas o método por absorção, visando atender principalmente a legislação fiscal. Os dois objetos de custos utilizados pela empresa são serviços de restaurante e serviços de hospedagem. Os principais critérios de rateio empregados pela empresa para apropriar custos indiretos são: ocupação mensal e anual, valor da diária média, número de *couvert* servidos e o valor médio do *couvert*. Maiores detalhamentos sobre como são identificados e distribuídos os custos por objetos de custos não foram esclarecidos pelo entrevistado.

Os itens de maior relevância no custo do empreendimento são referentes aos gastos com pessoal, com serviços públicos (luz, gás, telefone e água), com manutenções operacionais, com mercadorias para revenda, com arrendamentos, com serviços de terceiros e com materiais de reposição (rouparia e vestuário, prataria e inox, louças e vidros). A análise das variações destes custos é efetuada em relação aos valores do orçamento que são baseados no desempenho histórico da empresa, comportamento do mercado e política de custos e faturamento traçada pela direção superior. Este orçamento é analisado mensalmente e ajustado de acordo com a realidade do mercado.

Finalmente, constatou-se que as decisões são tomadas de forma centralizadas pela administração superior, representada na estrutura organizacional como “Presidente Executivo”, tendo-se em vista sua prerrogativa e autonomia para decidir sobre custos, preços, políticas de atuação e mercados a serem atingidos.

5. ANÁLISE DO CASO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados no caso da Rede Carioca de Hotéis podem ser considerados intrigantes. Poderia se esperar um sistema de custeio sofisticado e complexo, uma vez que a empresa desenvolve uma atividade que realiza diferentes tipos de serviços com características bastante peculiares. No entanto, constatou-se que o sistema de custeio adotado pela empresa utiliza apenas o método por absorção, visando atender principalmente a legislação fiscal, não se efetuando outros tipos de mensuração dos custos dos serviços prestados que fossem direcionados para atender as necessidades gerenciais específicas do empreendimento.

Pode-se dizer que o sistema de custeio adotado pela Rede Carioca de Hotéis caracteriza-se pela simplicidade e por sua limitada utilização gerencial. Entretanto, não se deve esquecer que, paradoxalmente, a empresa possui uma participação expressiva no mercado de hotelaria, estando entre as primeiras no ranking de sua categoria no Rio de Janeiro, e, além disso, apresenta boa situação econômica e financeira.

Percebe-se que por um lado a empresa possui uma atuação consolidada fruto da tradição de quase um século em serviços de hospedagem e restaurante, buscando sempre oferecer altos padrões de instalações e atendimentos, mas por outro lado possui um modesto sistema de custeio muito aquém das necessidades e potencialidades do empreendimento.

Uma prova do limitado emprego do sistema de custeio é seu critério arbitrário de apropriação dos custos indiretos aos objetos de custos que, conseqüentemente, resulta em divulgação de informações que não refletem a maneira como os objetos de custo escolhidos consomem os recursos da organização.

Em síntese, os resultados encontrados na análise do caso, muito embora não possam ser generalizados, são coincidentes em alguns aspectos da literatura, em especial o emprego de critérios tradicionais de custeamento dos serviços tendo

como base o custeio por absorção, mas não coincidentes em outros aspectos, já que as informações geradas pelo sistema de custeio não possuem muita relevância para o processo decisório da empresa.

O fato das decisões sobre custos e preços estarem centralizadas somente na administração superior, ou seja, no presidente executivo, pode estar favorecendo o não aprimoramento dos sistemas de custeio. Conforme relato do entrevistado, se a controladoria da empresa tivesse maior autonomia para implantar novos sistemas de custeio, ou adaptar o já existente, a administração superior poderia se beneficiar com o recebimento de melhores informações.

Por fim, como sugestão para novas pesquisas, propõe-se o estudo do sistema de custeio de outras empresas do setor hoteleiro, especialmente pesquisas que por meio de outras metodologias possibilitem a generalização dos resultados encontrados.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

COGAN, S. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

DEARDEN, J. **Cost accounting comes to service industries**. Harvard Business Review, v. 56, n. 5, p. 132-140, 1978.

DRUCKER, P. F. **As informações de que os executivos realmente precisam**. Medindo o desempenho empresarial / Harvard Business Review. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas. 1996.

GUERREIRO, R. **Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento Integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. Dissertação de Mestrado, FEA-USP, 1984.

HORNEGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.