

BSPEAC

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

**CUSTO
EM
HOTELARIA**

ROSEANE MENDES RIPARDO

JOSÉ ALBERTO SOARES
Professor Orientador

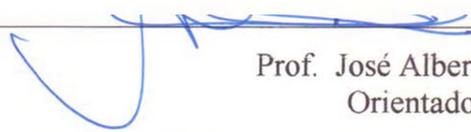
FORTALEZA, SETEMBRO, 1998

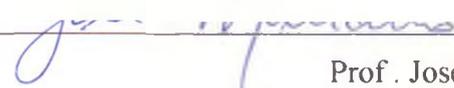
Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará - UFC.

9,0 + 9,0 + 9,0

CONCEITO GERAL = 9,0


Roseane Mendes Ripardo


Prof. José Alberto Soares
Orientador


Prof. José Mariano Neto
Membro da Banca Examinadora


Prof. Osório Cavalcante Araújo
Membro da Banca Examinadora

Profa. Ruth Carvalho de Santana Pinho
Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis

Monografia aprovada em ____ de ____ de ____.

AGRADECIMENTOS

À DEUS, por todas as obras que já realizou em minha vida, pelas que ainda há de realizar e por ter me dado o sopro da vida.

Aos meus pais, pelo esforço, amor e dedicação que tornaram possíveis as conquistas que obtive ao longo de minha caminhada.

Ao Professor Alberto Soares, pela concessão do seu precioso tempo e transmissão dos seus valiosos conhecimentos sem os quais, não teria sido possível a realização desta monografia.

Aos Professores José Mariano e Osório, pelo profissionalismo e prestatividade que demonstraram em participar da Banca Examinadora.

Ao meu namorado Esdras, pelo seu amor, paciência e presença durante a confecção deste trabalho, fazendo - me acreditar na concretização dos meus objetivos.

Aos meus amigos, em especial: Georgina, Cláudia e a Tânia, pelo incentivo e amizade que compartilhamos durante a estes anos de faculdade.

*Feliz o homem que adquire conhecimento
e o homem que acha sabedoria.*

*Pois, mais preciosa é do que pérolas
e tudo o que se pode desejar,
não é comparável a ela.*

Provérbios 4; 13- 15

RESUMO

A indústria do turismo é um dos negócios mais rentáveis em todo o mundo. É um mercado crescente e que pode dar bons lucros .

Como parte desta engrenagem, um hotel bem administrado, utilizando-se como instrumento gerencial um inteligente sistema de custos, é o tipo de empreendimento com todas as condições de alcançar o sucesso.

Entretanto, para que tal sucesso torne-se realidade é necessário analisar o ecossistema em que está inserido o ramo de hotelaria que, na realidade é o mesmo ecossistema do mundo dos negócios que, desde as décadas de 70/80, vem passando por uma grande transformação, resultando, nos anos recentes, naquilo que tem sido chamado de economia globalizada. Nessa nova característica da economia, os clientes tornaram-se mais exigentes, procurando produtos e serviços de alta qualidade e preços baixos. Com este novo cenário, o enfoque dos custos passou a exercer uma importância fundamental e, conseqüentemente, com a nova forma de se usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu melhor aproveitamento em outros campos que não o industrial, inclusive nos hotéis.

Nasce então, este trabalho que se direciona particularmente para a hotelaria , tendo como objetivo a abordagem de técnicas de controle de custos, relacionando-os com o volume das operações e formação de preços de vendas dos produtos e serviços deste ramo de atividade, bem como a análise custo/volume/lucro, resultando em indicadores de grande poder informativo capazes de atender às necessidades gerenciais .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS E SUA INTEGRAÇÃO COM A CONTABILIDADE	
1. Sistema de Custos.....	2
1.1 Por ordem de Produção.....	2
1.2 Por processo.....	4
1.3 Por responsabilidade.....	5
1.4 Análise das Condições de Implantação do Sistema de Custos.....	9
1.5 Implantação do Sistema de Custos.....	11
1.6 Reação ao Sistema	14
2. Centro de Custos	15
2.1 Conceituação e classificação	15
3. Integração do Sistema de Custos com a contabilidade	20
CAPÍTULO II - NATUREZA E COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS DE UM HOTEL	
1.Custo de Pessoal	23
1.1 Instrumentos de Informação e Controle	23
1.1.1 Folha de Pagamento.....	23
1.1.2 Encargos Sociais e Previdenciários.....	23
1.1.3 Outras Despesas de Pessoal.....	24
1.1.4 Despesas com Benefícios e Vantagens.....	25
1.1.5 Distribuição dos Custos Internos	25
2. Custo de Materiais	26
2.1 Classificação	26
2.2 Instrumentos de Controle	27
2.3 Apuração do Consumo de Materiais	29
2.4 Sistema de Apuração de Custos	30
3. Gastos Gerais de Produção e Serviços	36
3.1 Classificação	36
3.2 Apuração dos Gastos Gerais	37
3.3 Depreciação.....	37
4. Despesas Administrativas	38

4.1 Despesas da Administração Central.....	39
5. Despesas de Vendas	40
6. Classificação dos Custos com Relação à Elaboração do Produto ou Prestação do Serviço.....	40
6.1 Custos Diretos.....	40
6.2 Custos Indiretos.....	40
6.2.1 Distribuição dos custos Indiretos nas Unidades Operacionais.....	41
6.2.1.1 Lançamento Direto	41
6.2.1.2 Distribuição por Rateio.....	41
6.3 Custos fixos	45
6.4 Variáveis	45
6.5 Semi- variáveis	46
CAPÍTULO III - SISTEMA DE CUSTEIO E APURAÇÃO DE CUSTOS	
1. Sistema de custeio	48
1.1 Conceituação	48
1.2 Custeio por Absorção ou Custeio Total.....	48
1.3 Custeio Variável ou Custeio Direto.....	49
2. Aplicação dos Sistemas de Custeio.....	50
2.1 Exemplo Prático.....	51
CAPÍTULO IV - ANÁLISE DE CUSTOS PARA DECISÃO E CONTROLE	
1. Análise do custo/volume/lucro	55
1.1 Ponto de equilíbrio	55
1.2 Margem de Segurança	61
2. Formação de Preço de Venda	62
2.1 Determinação do Preço em Função do Custo do Produto	62
2.2 Determinação dos Preços em Função do Mercado	63
2.3 Determinação dos Preços em Função da Concorrência	64
3. Custos <i>versus</i> Preços de Hospedagem	65
4. Custos <i>versus</i> Preços de Alimentação e Bebidas.....	68
5. Análise de valor	73
CONCLUSÃO	75
ANEXOS.....	78
Plano de Contas.....	79

Ficha Técnica do Prato.....	86
Ficha de Controle de Estoque.....	87
Mapa de Custos e Resultados.....	88
BIBLIOGRAFIA.....	89

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico, o crescimento das organizações e a complexidade do ambiente econômico têm dificultado o entendimento e a gestão dos negócios. A consequência natural deste processo é a exigência cada vez mais intensa do uso de instrumentos rápidos e eficazes para o controle de custos e, principalmente, para a sua redução inteligente.

O Sistema de Custos é um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalização da estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio efetivo de todos os fatores que interferem nas operações, mas a sua aplicação no setor hoteleiro ainda é restrita, pela complexidade e amplitude de sua metodologia operacional e por deficiência de uma sistemática específica aplicável aos hotéis.

O Sistema desenvolve processos de planejamento e controle dando condições para que a Administração do Hotel, através de uma relação de domínio maior com a própria empresa, possa prevenir e superar as condições externas adversas, tais como períodos de alta estação e de baixa estação.

Controlando-se custos e administrando-os através de um Sistema de Custos bem estruturado e integrado com a Contabilidade, gerir os recursos de um Hotel torna-se uma tarefa eficiente e capaz de proporcionar informações bem fundamentadas para:

- determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades do Hotel;
- planejamento, controle e administração do desenvolvimento das operações; e
- tomada de decisões.

Na primeira unidade serão colocados os aspectos que envolvem a implantação do sistema de custos e sua integração com a contabilidade de acordo com a abordagem adotada sobre sistemas de acumulação de custos e, dentre eles, o que mais se compatibiliza com o custo hoteleiro. Na segunda unidade estarão expostas a natureza e composição dos custos e despesas abordando o aspecto da particularidade de cada hotel. Na terceira unidade serão abordados os Sistemas de Custeio e Apuração dos Custos, enfatizando as vantagens e desvantagens peculiares a cada critério adotado. Na quarta e última unidade, teremos a análise de custos para decisão e controle, enfatizando sua importância, pelo fato de se constituir do objetivo final dos processos de custeamento existentes: o controle gerencial.

CAPÍTULO I

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS E SUA INTEGRAÇÃO COM A CONTABILIDADE.

1. SISTEMA DE CUSTOS

O Sistema de Custos é uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos do processo de produção ou prestação de serviços. O Sistema de Custos poderá ser aplicado das seguintes formas:

- Por produto, ou por ordem de produção, quando se objetiva a apuração do custo, do produto ou serviço, isoladamente, ou seja, dos custos apropriados indiretamente aos custos e serviços;
- Por setor ou seccional, ou por processo, quando, além do custo do produto, objetiva-se obter o custo dos setores de produção e serviços;
- Por responsabilidade, quando se atribui a responsabilidade da incorrência dos custos à alguém que possa, de fato, tê-los provocado.

1.1 Sistema de Custeamento por Ordem de Produção

O Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das empresas que trabalham sob o regime de encomenda.

Numa empresa que produz produtos (ou serviços) por encomenda, o trabalho começa com o pedido do cliente. A empresa faz um orçamento do serviço ou do produto para discussão com o cliente.

Apurado o orçamento (constituídos por custos estimados), a gerência emite uma ordem para produzir. A fábrica, por sua vez, burocratiza, estabelecendo uma ordem de serviços, de produção, de fabricação ou tarefa, que servirá de comando e autorização para a fabricação do produto pedido ou a realização do serviço desejado.

A Ordem de Produção deverá conter os dados da produção. À unidade industrial caberá a realização do planejamento da programação da produção, definindo lista de materiais, procedimentos para a fabricação, fases do processo produtivo, indicando a natureza da mão-de-obra necessária, relacionando equipamentos e ferramentas necessárias e preparando o "layout" da fábrica. Todos esses passos são necessários porque a produção é por encomenda, diferente por natureza de produções passadas e diferente do que se está produzindo no momento. Isso significa dizer que toda a fábrica e, muitas vezes, dependendo

do produto, toda a empresa se prepara para essa produção específica, definida. Este fato é que se traduz numa das características principais da produção por encomenda.

Os fatores de produção são adquiridos especialmente para essa produção. O consumo desses fatores produtivos é controlado individualmente, isto é, sabe-se perfeitamente o que está sendo consumido, por quem e com que finalidade.

A estrutura do sistema de informações foi desenvolvida para coletar, trabalhar e fornecer informações da Ordem de Produção dos produtos por encomenda, produtos diferenciados ou lotes específicos. Uma das características importantes é que há uma data para o término da produção e entrega ao cliente do produto acabado. Nos casos por encomenda, raramente serão encontrados estoques de produtos acabados.

O Sistema de custeamento por ordem de produção objetiva determinar o custo total de produção e de determinado componente do produto, pois essa informação poderia ser útil no caso de se decidir fazer externamente esse componente.

Exemplo de um cartão de custo ou de uma ordem de produção:

Hotel Praia Centro Ltda.		Ordem de Produção n.º _____			
Cliente:					
Produto (ou serviço):					
Data de Início: _____		Data de Término: _____			
Departamento n.º _____					
Materiais Diretos		Mão-de-obra Direta		Despesas Indiretas de Fabricação	
Referência ①	Valor ②	Referência ③	Valor ④	Referência ⑤	Valor ⑥
Departamento n.º _____					
Materiais Diretos		Mão-de-obra Direta		Despesas Indiretas de Fabricação	
Referência	Valor	Referência	Valor	Referência	Valor
Resumo ⑦		Depto. n.º ____	Depto. n.º ____	Total	
Materiais Diretos					
Mão-de-obra Direta					
DIF					

No cartão supra, os quadros:

- ✓ 1 e 2, poderão ser anotados o número da requisição de material, a data dessa requisição e as quantidades requisitadas(quando o material for de natureza relevante);
- ✓ 3 e 4, a Contabilidade poderá adicionar outras informações, como o tipo de operário que trabalhou na produção, as horas trabalhadas, tanto em termos reais como orçados;
- ✓ 5 e 6, o Contador utilizará esses espaços para apresentar dados de apropriação de DIF (Despesas Indiretas de Fabricação), como o parâmetro usado, em quantidades e valores. Poderá, caso a Contabilidade de Custos utilize mais de uma taxa de absorção, apresentar os pormenores respectivos;
- ✓ 7, poderia admitir maiores informações, como os dados orçados e as variações, em termos resumidos, extraídos das tabelas anteriores.

1.2 Sistema de Custeamento Por Processo

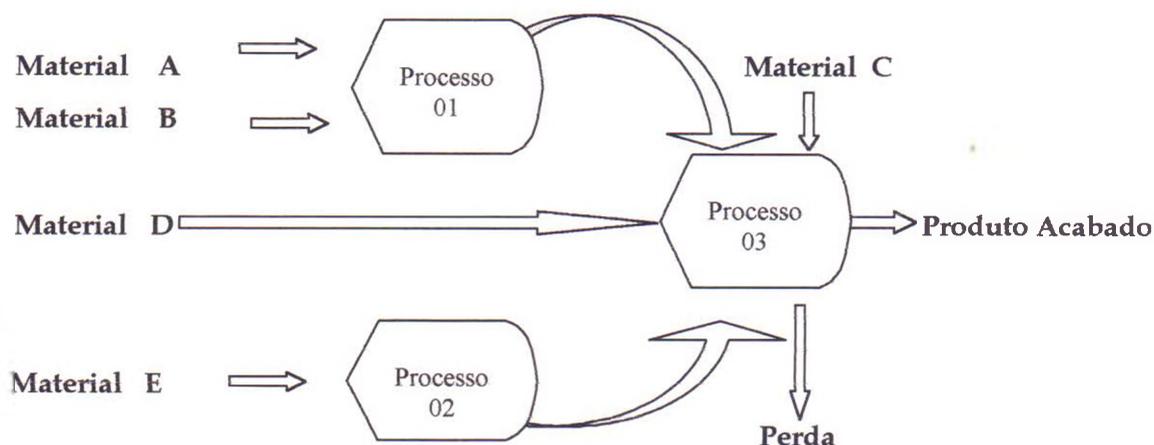
O custeamento por processo é um sistema de custear produtos onde os custos são inicialmente classificados por natureza e depois compilados por processos específicos e todos os custos são distribuídos às unidades produzidas por esses processos específicos . A soma dos custos unitários de todos os processos diferentes, através dos quais os produtos passam na jornada de fabricação, é o custo do produto.

O sistema de custeamento por processo adapta-se melhor às fábricas (ou empresas prestadoras de serviços) que produzem os produtos de modo contínuo para o atendimento das necessidades do mercado consumidor . Nas produções por processos típicas não há data de término da produção. Se o mercado está aceitando o produto e se ele está dando lucro, é aconselhável continuar a fabricá-lo.

Para esses produtos, a preocupação principal é o cálculo do custo unitário por fase do processo fabril e do produto acabado. O custo unitário do processo individual relacionado ao período de tempo é a informação desejada. O sistema não só informará o custo total unitário alcançado no período, como também poderá oferecer esse dado de custo unitário de cada recurso produtivo.

A produção em processo pode ser feita de diferentes modos, dependendo do produto, do nível de tecnologia e dos recursos disponíveis em termos de mão-de-obra e de equipamentos.

Exemplo de produção contínua:



No exemplo visualizado, dois materiais se misturam no processo 01 para a fabricação de um componente que dará entrada no processo 03, onde há uma perda, mas onde, também, há nova entrada de material, o material C. No processo 03 entram e se misturam mais 2 tipos diferentes de materiais, os materiais D e E.

1.3 Sistemas de Custeamento por Responsabilidade

Para alcançar seus objetivos, qualquer Instituição ou Empresa terá que organizar-se em componentes (Departamentos, Seções e Unidades) nos quais são caracterizadas a responsabilidade e a autoridade. Quando as atividades de uma empresa são múltiplas e complexas, é necessário que ela disponha de grupos de pessoas que, se responsabilizando por uma parcela de atividade, procurem otimizar esses desempenhos individuais. Para as finalidades de ajustamento desses desempenhos às metas gerais, a coordenação e o controle são imprescindíveis.

A empresa dividir-se-á em tantos componentes quantos sejam necessários para atingir seus objetivos. Cada um desses componentes terá um responsável pelo seu controle. Essa responsabilidade deverá sempre ser igual à autoridade que lhe é delegada para tomar decisões e fazer os gastos necessários. Constata-se, então, que existem duas fases distintas: primeiro - planos, decisões e execução, quanto às realizações; e segundo - planos, decisões e execução, quanto às despesas. O desempenho individual, por isso, será avaliado, não somente em termos de realização, mas também em termos de gastos.

O processo de estabelecimento de um adequado sistema de custeamento por responsabilidade é longo, envolvendo aspectos de natureza bastante diversa.

Cada componente da organização estabelecerá suas metas individuais, de acordo com as políticas gerais da empresa. Ao responsável pelo componente será delegada a autoridade necessária para formular suas próprias revisões e estimativas de realizações e gastos.

Ao estabelecer essas estimativas e previsões, o chefe do componente deverá sempre considerar a questão da flexibilidade. As metas e os passos necessários para atingi-las não devem ser rígidos. Antes de tudo devem ser passíveis de alterações em virtude de mudanças nas condições econômicas do ambiente no qual a empresa atua. Além disso, as estimativas, principalmente de despesas devem ser determinadas segundo o nível de atividade a ser realizada. A utilidade dessa condição será evidenciada na fase do controle propriamente dito, quando se estabelecerem as comparações entre o que foi realizado e as metas predeterminadas.

A direção da empresa emitirá as rotinas que devem ser seguidas para atender aos seus objetivos finais. Cada componente, então, dentro dessa orientação geral, definirá, seus próprios objetivos, os passos a serem tomados e as fases de seu próprio controle. Rotinas bem estabelecidas são o fundamento de um trabalho bem sucedido. As pessoas encarregadas por determinadas tarefas devem saber exatamente o que a elas foi atribuído e o modo pelo qual serão avaliadas e recompensadas. Aos órgãos de direção cabe a tarefa de estabelecer uniformemente quanto aos objetivos finais. Cada departamento controlará seus próprios componentes dos níveis mais altos até aos escalões mais baixos.

Essa tarefa de organização dos componentes, de estabelecimento das atribuições individuais, de preparação das rotinas de execução do trabalho e do planejamento e utilização dos relatórios de desempenho, revelam o trabalho de equipe e de liderança e dá oportunidade para que haja uma perfeita integração entre os membros das organizações. As pessoas ficam motivadas porque participam com o seu esforço e competência individuais para a formulação das diretrizes a serem adotadas.

Na classificação dos custos antes de mais nada, é necessário que a responsabilidade atribuída a um chefe de um componente da organização seja equivalente à autoridade que lhe é delegada.

Dentro do princípio de que a autoridade é equivalente à responsabilidade, essas variações devem ser controladas pelo chefe do componente e seu responsável. Entretanto, para que seja possível atribuir à pessoa essa responsabilidade, é natural que ela formule o

próprio orçamento. Portanto, a responsabilidade pelo controle dos custos só será efetiva se orçamentos e gastos forem realizados pela a mesma pessoa.

Quando se adota o sistema de custeamento por responsabilidade, a classificação primária dos custos é por função ¹, enquanto que a classificação secundária, é por natureza ². Além disso, esses mesmo dados, apesar de serem organizados dessa forma, também serão classificados segundo o controle exercido sobre eles. Nesse caso, os custos serão classificados em custos controláveis (aqueles que se identificam a um componente) e não-controláveis (despesas que fogem ao controle em algum nível hierárquico).

O Custeamento por Responsabilidade se destina a gerar informações de custo para:

- definir as decisões e planos em termos de pessoal necessário para executá-los;
- comunicar as decisões e planos em termos financeiros a todos os níveis administrativos;
- motivar gerentes e supervisores para o bom desempenho de suas atividades;
- avaliar os resultados do desempenho real em relação aos planos;
- recompensar as pessoas pelo desempenho satisfatório;

Os relatórios desse sistema de custeamento seguem a estrutura organizacional. Assim, cada componente deve receber um relatório que compare os custos reais com os custos orçados ³.

As contas e os relatórios são ajustados às várias Áreas ou Centros de Responsabilidade. Esses relatórios fornecem indicações que acompanham melhor a realização dos objetivos previamente traçados.

Para melhor exemplificação do sistema de relatórios, veja-se como ele funciona na empresa a seguir:

¹ Os custos são analisados e identificados com a pessoa que possa, de fato, tê-los provocado, atribuindo-se assim, à sua Responsabilidade.

² Neste caso, há um desmembramento do que compõe determinado elemento de custo.

Hotel Sol e Mar Ltda
Relatório de Custos 01
DIRETOR-EXECUTIVO

Componente	Real	Orçado	Variações
	R\$	R\$	R\$
Diretoria Técnica	100.000	105.000	(5.000)
Diretoria de Engenharia	120.000	130.000	(10.000)
Diretoria Comercial	80.000	70.000	10.000
Diretoria Financeira	90.000	110.000	(20.000)
Diretoria Administrativa	50.000	45.000	5.000
Total	440.000	460.000	(20.000)

Hotel Sol e Mar Ltda
Relatório de Custos 02
DIRETORIA TÉCNICA

Componente	Real	Orçado	Variações
	R\$	R\$	R\$
Seção de Fabricação A	40.000	50.000	(10.000)
Seção de Fabricação B	30.000	28.000	2.000
Seção de Materiais	10.000	12.000	(2.000)
Seção de Manutenção	18.000	10.000	8.000
Seção de Controle de Qualidade	2.000	5.000	(3.000)
Total	100.000	105.000	(5.000)

Custos por Natureza	Real	Orçado	Variações
	R\$	R\$	R\$
Salários	50.000	55.000	(5.000)
Benefícios	8.000	8.000	-
Encargos Sociais	10.000	12.000	(2.000)
Material de Consumo	12.000	8.000	4.000
Depreciação	8.000	8.000	-
Seguros	5.000	5.000	-
Impostos	5.000	6.000	(1.000)
Diversos	2.000	3.000	(1.000)
Total	100.000	105.000	(5.000)

³ É necessário que sejam feitas comparações entre o real incorrido e o que deveria acontecer.

Hotel Sol e Mar Ltda
Relatórios de Custos 03
SEÇÃO DE MATERIAIS

Componente	Real	Orçado	Variações
	R\$	R\$	R\$
Compras	7.000	8.000	(1.000)
Almoxarifado	2.000	3.000	(1.000)
Controle de Produção	1.000	1.000	-
Total	10.000	12.000	(2.000)

Hotel Sol e Mar Ltda.
Relatórios de Despesas 04
COMPRAS

Despesas por Natureza	Real	Orçado	Variações
	R\$	R\$	R\$
Salários	4.000	5.000	(1.000)
Benefícios	400	500	(100)
Encargos Sociais	600	650	(50)
Material de Consumo	800	950	(150)
Depreciação	200	200	-
Seguros	300	300	-
Impostos	300	300	-
Diversos	400	100	300
Total	7.000	8.000	1.000

1.4 Análise das Condições de Implantação do Sistema

A implantação de um Sistema de Custo deve ser antecedida de uma análise ampla das condições de sua implantação, de acordo com as peculiaridades e necessidades do Hotel, principalmente quanto às seguintes diretrizes:

- **Primeira Diretriz:** cada empresa desenvolverá o seu próprio sistema de controle.

Cada empresa (hotel) tem suas particularidades - cada uma tem sua cultura, seus métodos de trabalho e de administração suas necessidades específicas de informação e sua gerência com políticas, objetivos, princípios, personalidades e nível de competência próprios.

Assim, no desenho e na estruturação de controle, o plágio puro e simples costuma gerar maus resultados. O que é plenamente satisfatório para uma empresa, raramente o é para as demais.

- **Segunda Diretriz:** por mais inteligente que seja, nenhum sistema de controle poderá compensar a incompetência dos administradores da empresa.

Algumas empresas só pensam seriamente na adoção ou no aperfeiçoamento de um sistema de controle quando os prejuízos começam a aparecer.

É comum que se atribua à ausência de um sistema de controle ou à ineficiência de um sistema inexistente, as origens dos problemas financeiros constatados.

Deve-se ter sempre em mente que sistema de controle não compensa a ineficiência administrativa. Em presença desta ineficiência, os sistemas podem até ajudar, reduzindo as perdas da empresa mas, em hipótese alguma, poderão resolver em definitivo o problema real.

- **Terceira Diretriz:** entre dois sistemas de controle de eficiência equivalente, o mais simples deve ser escolhido.

Uma vez estabelecidos os objetivos da empresa e o sistema de controle alternativo aplicável ao atingimento desses objetivos, deve-se se dar preferência ao sistema que apresente maior simplicidade.

Quanto mais complexo um sistema, maior serão as despesas envolvidas, maior a necessidade de treinamento do pessoal encarregado e maiores as possibilidades de erros comprometedores que venham a ser cometidos.

- **Quarta Diretriz:** o realismo nos prazos de implantação ou revisão de um sistema de controle

Um trabalho exaustivo de análise das atividades subjacentes a esses procedimentos de técnicas é essencial e envolve, muitas vezes, retrabalhos destinados a corrigir erros de interpretação. Mesmo assim, geralmente, descobre-se, mais à frente, que muitos detalhes escaparam e que, portanto novas retrabalhos são requeridos.

Todo esse procedimento tende a acarretar significativa perda de tempo, tornando, na prática, impossível prever com exatidão por até com razoável aproximação o prazo requerido para renovação de um sistema de controle.

- **Quinta Diretriz:** reformulação de um sistema de um controle de custo existente é mais simples do que a criação e implantação de um primeiro sistema.

Quando trata-se de alterar um sistema de controle existente, ao qual as pessoas envolvidas já estavam adaptadas, a missão se torna muito mais complexa. Consequentemente quando se tratar de revisão de um sistema de controle já existente, pode-se esperar - além das dificuldades técnicas naturais e inerentes à atividade - as resistências não menos naturais das pessoas temerosas das alterações de "status" profissional que muitas vezes acompanharam as mudanças em suas funções.

- **Sexta Diretriz:** pessoas são decisivas para eficiência dos sistemas

Freqüentemente as empresas contratam para criação ou renovação do seu sistema de controle. Quando da conclusão dos trabalhos do consultor, a empresa possui todos os elementos tais como contabilidade de custos, formulários de orçamento e de informação à gerência, mas não o pessoal apto a elaborar, interpretar e aperfeiçoar todo esse conjunto de documentos e quadros demonstrativos e explicações de variações.

Logo, a condição básica do sucesso do sistema de controle é, pois, a informação e a formação do pessoal envolvido.

- **Sétima Diretriz:** sistemas impraticáveis são inúteis:

E possível que os profissionais interligados da criação de um sistema de controle deixam-se levar pelo entusiasmo perdendo assim, o contato com a realidade. O trabalho todo corre o risco de se tornar inútil.

- **Oitava Diretriz:** o futuro é muito importante no sistema de controle

Como o sistema de controle não se cria e nem se altera demandando consideráveis recursos de tempo e de dinheiro, não se justifica que o sistema seja desenhado apenas em função das condições presentes. É preciso que se tome em conta o futuro da empresa, a fim de que as alterações, ora previstas para o porte ou estrutura dessa empresa, sejam desde já refletidas na sua concepção, ou seja, o sistema deverá ser flexível, no contrário, caso haja um crescimento na empresa ou modificação mais cedo ou mais tarde, o sistema sujeitar-se-á a inúmeras adaptações, tornado-se dispendioso e duvidosamente eficiente.

1.5 Implantação do Sistema de Custos

Após definidas as estruturas e as diretrizes básicas do Sistemas de Custos, a ser implantado, a sua operacionalização compreenderia em linhas gerais às seguintes etapas:

a) Análise da estrutura administrativa e funcional da empresa (organograma e relações funcionais), classificando os diversos setores em unidades denominadas Centros de Custos.

b) Adequação do Plano de Contas Contábil com a estrutura e metodologia do Sistema de Custos, objetivando a plena integração dos dois sistemas.

c) Analisar a composição do Quadro de Pessoal e a estrutura da Folha de Pagamento, ajustando-os aos Centros de Custos, ao Plano de Contas Contábil e ao Sistema de Custos.

d) Classificar os materiais de uso e estoque, em classes e grupos, de acordo com a sua natureza e aplicação nos diversos setores, produtos e serviços.

Paralelamente será feita a adequação das classes e grupos de materiais com as contas de Estoques da Contabilidade.

e) Revisar os sistemas e práticas de compras, suprimentos e Almojarifado, objetivando implantar rotinas de controle de estoques e consumo de materiais, específicos do Sistema de Custos.

f) Analisar os procedimentos a serem adotados quanto ao controle e classificação contábil dos serviços de montagens, reformas, etc.

g) Estabelecer procedimentos e critérios para a realização dos inventários e estoques de materiais do Almojarifado e dos estoques de materiais mantidos nos diversos setores do hotel.

h) Classificar os bens do Ativo Permanente/Imobilizado nos respectivos Centros de Custos, para efeito da apropriação adequada das depreciações.

i) Determinar os critérios a serem adotados para o cálculo das depreciações dos bens do imobilizado, tais como:

- adoção dos procedimentos legais estabelecidos pela legislação do Imposto de Renda;
- aplicação de depreciação em função de tempo de vida útil dos bens.

j) Para agilização das informações contábeis que darão suporte ao Sistema de Custos, revisar o fluxo de informações e documentos exigidos pela Contabilidade, estabelecendo o cronograma de encerramento mensal. Simultaneamente deverá ser feita a análise das rotinas de trabalho e verificação das fontes/origens das informações e documentos.

l) Definir os instrumentos de informações e controle de uso do Sistema de Custos tais como demonstrativos de Consumo de Materiais, Mapa de Apropriação de Custos, Resumo da Folha de Pagamento, Ordens e Serviços, etc.

m) Examinar o funcionamento e controle interno de requisições, consumo, vendas e estoques setoriais dos "Pontos de Venda" do Hotel, tais como restaurante, loja, bares, Boîte, etc.

n) Verificar os sistemas de controle interno e funcionamento dos setores de serviços e unidades de apoio tais como Lavanderia, Limpeza, Telefonia, Garagem, Loja, Manutenção, Sauna, Instituto de Beleza, Frigobar, Piscina, Eventos, Banquetes, Recepções e Convenções, etc.

o) Examinar os procedimentos e fluxo de transferência interna de materiais e produtos entre setores.

p) Examinar os procedimentos relativos a serviços prestados entre setores e outros Centros de Custos.

q) Examinar os procedimentos relativos a serviços prestados por terceiros tais como lavanderia externa, locação de materiais e equipamentos, serviços de vigilância e segurança, etc.

r) Verificar as condições locais, *layout* e disposição física dos materiais do Almoarifado e estoques setoriais, com vistas à fidelidade e agilidade de execução de inventários e levantamentos, particularmente com relação à câmara fria, adega, material em uso e circulação da governância, etc.

s) Analisar e estabelecer os critérios que serão adotados para a apropriação dos custos e despesas indiretas nas unidades de produção e serviços.

t) Emitir Normas Internas contendo instruções que orientarão sobre os trabalhos a serem desenvolvidos, tais como responsabilidades, prazos, formulários, critérios a serem adotados, fluxo de documentos, etc.

u) Definir relatórios gerências de informações e estatísticas operacionais, para todos os níveis de estrutura da empresa, estabelecendo a sua distribuição, periodicidade, conteúdo, origens das informações e integração entre os vários instrumentos quando se tratar de mapas consolidados que envolvam informações de vários setores.

v) Estabelecer programação de reuniões setoriais periódicas para integração e avaliação do sistema e ajustes operacionais, se necessário, determinando os participantes.

Para o planejamento e execução das tarefas do sistema de custos é recomendável a elaboração de cronogramas de trabalhos, global e setoriais, onde serão estabelecidos os objetivos a atingir, os responsáveis pela execução e a data prevista para a realização de cada atividade.

O cronograma deve ser estruturado através de um trabalho conjunto, com a participação de todos os setores e pessoas envolvidas no sistema e deve ser revisado e

avaliado periodicamente para o acompanhamento da sua execução e efetivação de ajustes que forem necessários.

Como sugestão para a elaboração do cronograma de atividades, poderá ser desdobrado em duas partes:

- atividades relativas ao Sistema de Custos;
- atividades relacionadas com o desenvolvimento de outras tarefas consideradas de suporte para a implantação do Sistema de Custos.

Embora sejam atividades interligadas, as primeiras têm um tratamento prioritário, uma vez que se trata do objetivo básico, enquanto que as demais têm características de trabalhos organizacionais de suporte, cuja implementação pode ser feita gradativamente no decorrer do desenvolvimento do sistema.

- O cronograma de Implantação do Sistema será estruturado obedecendo à seguinte seqüência de atividades:

I- distribuição dos setores e áreas da empresa em Centros de Custos;
II- integração do Sistema de Custos com a Contabilidade, com a respectiva adequação do Plano de Contas Contábil
III – apuração dos custos de pessoal;
IV- apuração dos custos de materiais;
V- apuração dos gastos gerais de produção e serviços;
VI- apuração das despesas administrativas e de vendas;
VII- apuração dos resultados setoriais e global.

1.6 Reação ao Sistema

Quando da implantação do sistema de custos, a tendência natural dos fatos é que haja resistência maior por parte do pessoal das unidades operacionais.

A primeira reação, é a de que se possa estar sendo vigiado e, toda pessoa que sempre trabalhou sem sentir formalmente essa fiscalização, tem uma natural predisposição contrária. Pessoas que sempre sentiram ser da confiança da Administração podem passar a achar que perderam essa condição.

Pessoas que nunca tiveram preocupação de preencher papéis podem estar às voltas com vários relatórios por dia . Sendo obrigadas a fazê-los , podem achar-se reduzidas em seus méritos, sentindo-se escriturários e não verdadeiros chefes.

Essas reações podem acabar por criar um clima de resistência à implantação do Sistema de Custos ; mesmo que não venha a repeli-lo, poderá pelo menos dificultar ou tornar onerosa essa tarefa.

2. CENTROS DE CUSTOS

Os Centros de Custos dão explicações sobre o desempenho de cada setor. Como são analisados os gastos de fabricação. Nos tempos atuais, este fato têm sido relevante devido à constante evolução tecnológica. A engenharia do produto vem mudando rapidamente, utilizando cada vez menos matérias-primas e mão -de - obra e mais tecnologia de produção.

Para efeito de apuração de custos seccionais, todos os setores e unidades do hotel, operacionais, auxiliares e administrativos, deverão ser classificados em grupo ou núcleo homogêneos denominados Centros de Custos.

Os agrupamentos serão constituídos de acordo com a natureza das funções desenvolvidas, participação e importância nos resultados e sua identificação com os produtos principais do Hotel.

Assim, os agrupamentos ou Centros de Custos independem do organograma ou da estrutura formal da empresa, pois os diversos setores são classificados, desdobrados ou aglutinados de acordo com a sua importância e função em relação ao conjunto de atividade e objetivos do Hotel.

2.1 Conceituação e classificação

Sob o aspecto funcional, os setores do hotel poderão ser classificados nos seguintes grupos ou unidades:

UNIDADES BÁSICAS OPERACIONAIS - Compreendem os setores de produção e serviços identificados diretamente com as atividades e objetivos principais do hotel, tais como:

- Hospedagem;
- Restaurante;
- Bar.

UNIDADES DE APOIO OPERACIONAL - Compreendem as atividades ou setores que complementam a linha de produtos e serviços oferecidos, tendo pois características de unidades operacionais secundárias, tais como:

- Lazer;
- Salão de Beleza;
- Sauna;
- "Boite";
- Loja;
- Eventos e Promoções.

UNIDADES DE SERVIÇOS - Compreendem as atividades de serviços internos, responsáveis pela operacionalização dos objetivos das unidades básicas e de apoio, tais como:

- Lavanderia;
- Limpeza;
- Copa;
- Cozinha.

UNIDADES AUXILIARES - Compreendem as atividades de serviços complementares e de suporte às áreas operacionais e administrativas, tais como:

- Telefonia;
- Manutenção.

UNIDADES ADMINISTRATIVAS DE SUPORTE OPERACIONAL - Compreendem as unidades administrativas lotadas no hotel que dão suporte às áreas operacionais e auxiliares, tais como:

- Gerência Geral do hotel;
- Controle;
- Faturamento;
- Almoxarifado;
- Refeitório dos Empregados;
- Alojamento dos Empregados;
- Compras;
- Vigilância e Segurança.

ADMINISTRAÇÃO CENTRAL - Compreende os setores administrativos relacionados com a gestão global do hotel, sem vinculação direta com as unidades operacionais, tais como:

- Diretoria;
- Superintendência;
- Contabilidade;

- Financeira;
- Recursos Humanos.

ADMINISTRAÇÃO DE VENDAS OU COMERCIAL - Compreende os setores e atividades com a comercialização dos produtos e serviços do hotel, tais como:

- "Marketing" e Publicidade;
- Vendas;
- Escritórios de Vendas;
- Central de Reservas;
- Agências de Turismo;
- Representantes.

Embora possam ser caracterizadas como Centro de Custos, as unidades funcionais do hotel, podem ser adotados diversos critérios para a estruturação dos Centros de Custos, tendo em vista os seguintes objetivos de ordem prática:

a) reduzir ou simplificar os serviços de apuração, excluindo as áreas de menor expressão qualitativa e quantitativa.

b) atender interesse da administração em manter o controle de determinadas áreas ou serviços, especialmente as unidades operacionais cujas despesas de caráter fixo sejam expressivas. Por exemplo, a área de Administração de Vendas poderá ser constituída de um único Centro de Custo, abrangendo as atividades relacionadas com Marketing e Publicidade, Vendas, Central de Reservas, Escritórios Regionais, etc., ou ser desdobrada em vários Centros de Custos, de acordo com a importância de cada unidade ou, no caso da Administração ter interesse no controle específico do desempenho de qualquer uma das unidades, separadamente. Da mesma forma, se o hotel não dispuser de uma estrutura de eventos significativa em termos operacionais, não há conveniência em caracterizar esta unidade em um Centro de Custo distinto, podendo assim, ser integrada em outro Centro de Custo, inclusive vinculada à área de Vendas.

Na definição dos Centros de Custos deverá ser avaliada a viabilidade ou grau de dificuldade na apuração das receitas e despesas de cada Centro de Custo que for instituído. Por exemplo, o atendimento dos serviços da Boite do hotel pode envolver vários setores, tais como restaurante, bar, copa, lazer, etc., exigindo um complexo sistema de transferência interna de custos e receitas.

Assim, talvez não se justifique a criação de um Centro de Custo específico “Boîte”, podendo as receitas e despesas desta unidade serem apropriadas diretamente aos setores que prestarem serviços à “Boîte”(copa, lazer, etc...), exceto quando o volume de operações seja expressivo.

A administração dos setores produtivos como a Gerência Geral, Gerência de Hospedagem, Gerência de Alimentação e Bebidas, etc., deverão ser constituídas em Centros de Custos distintos quando as suas atribuições abrangem a administração de outros centros ou setores produtivos.

Na área de Administração Central, há uma tendência de considerar-se cada setor como um Centro de Custo distinto (Contabilidade, Compras, Planejamento, etc.), para melhor controle das despesas destes setores. Neste caso, a apuração isolada do custo de cada um destes setores exigirá um volume considerável de trabalho da distribuição das despesas em cada setor.

Considerando-se que a parcela mais significativa das despesas dos setores da área administrativa corresponde a salários, este item de custo poderá se controlado através da Folha de Pagamento enquanto que para outras despesas destes setores, se o volume for expressivo, seriam instituídos controles internos específicos.

No caso de o hotel promover eventos de relevância, com freqüência e expressivo volume de operações, receitas e despesas, é recomendável o desdobramento do Centro de Custo: “Eventos”, em outros Centros de Custos para cada evento contratado, objetivando a apuração do resultado de cada um deles separadamente. Assim, a partir dos entendimentos preliminares para a contratação do evento, todas as despesas, inclusive de vendas e administração, deverão ser alocadas aos Centros de Custos específicos que foram instituídos para o evento em andamento.

Haja vista um Setor de Eventos designado como Centro de Custo CC- 30 efetuar a contratação de um Congresso de Executivos, a este evento será atribuído o Centro de Custo CC-30/1.

Seguindo o mesmo critério adotado para eventos, as obras, imobilização e serviços de vulto executados no hotel poderão ser caracterizados como um Centro de Custo genérico denominado “Obras”, que será desdobrado em outros Centros Custos para cada serviço, à medida que forem sendo iniciados no hotel ou contratados com terceiros.

Exemplificando:

CENTRO DE CUSTO OBRAS:	CC - 1
- Serviços de ajardinamento:	CC - 1/1
- Rede de esgotos:	CC - 1/2
- Rede de vapor:	CC - 1/3

A implantação de cada um destes Centros de Custos será feita na contratação ou início da obra ou serviços através de comunicação específica ou de emissão de uma Ordem de Serviço interna, onde serão registradas as despesas incorridas na sua execução.

Tendo em vista as implicações no custo dos produtos e serviços, se o volume de despesas for expressivo, é recomendável caracterizar-se com Centros de Custos distintos o refeitório e o Alojamento de empregados, bem com o Ambulatório, Barbearia, etc., de uso dos funcionários, mesmo que estes serviços sejam prestados por terceiros. Os setores Copa Central, Padaria, Confeitaria e similares poderão ser integrados ao Centro de Custo Alimentação e Bebidas ou ser constituídos, a exemplo da Lavanderia, Manutenção Limpeza, etc., em Centros de Custos distintos, quando prestarem serviços a outros Centros de Custos, tais como ao Restaurante e Bar, considerados unidades produtivas.

Na fase de implantação do sistema é recomendável restringir-se a quantidade de Centros de Custos, face a complexidade e volume de serviços exigidos no processamento das informações e a aplicação dos rateios dos custos indiretos nas unidades de produção e serviços.

Para facilitar a identificação e a memorização do número de Centros de Custos pelo funcionários, para a numeração dos Centros de Custos, recomenda-se que seja adotada uma codificação alfa - numérica simplificada.

Embora, no decorrer do processamento, o sistema possa sofrer ajustes, é recomendável evitarem - se alterações de vulto na estrutura dos Centros de Custos, pois as mudanças afetarão o Plano Contábil, uma vez que os sistemas são integrados.

Além disto, devem ser evitadas alterações significativas no decorrer do exercício, pois uma mudança de critérios de apuração prejudicará a análise evolutiva das contas de custos, o que na prática, tecnicamente, não é recomendável e conveniente.

3. INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS COM A CONTABILIDADE

Entende-se como integrado e coordenado o sistema de contabilidade de custos que:

- apoiar-se em valores originais na escrituração contábil;
- apoiar-se em livros auxiliares, fichas, formulários e mapas de apropriação ou rateio, todos tidos em boa guarda e com os registros coincidentes com os da escrituração principal;
- permitir a determinação, ao final de cada mês, dos valores de estoques, o que implica, necessariamente, a manutenção de um registro permanente de controle dos estoques. A legislação não deixa dúvidas quanto ao fato de que a avaliação anual dos estoques por meio da contagem física não é aceita como característica de um sistema integrado de custos.

A aplicação desses conceitos na área hoteleira, embora não obedeça a nenhum dispositivo legal, se justifica pela importância e utilidade da integração das informações e instrumentos contábeis com o Sistema de Custos. Além disso, deve-se considerar a complexidade da estrutura de funcionamento de um Hotel e a dificuldade do registro de todas as suas operações exclusivamente pela contabilidade, com o detalhamento requerido.

Assim, a contabilidade fornece informações econômicas, patrimoniais, financeiras e operacionais de caráter geral enquanto que o Sistema de Custos se concentra mais na apuração e análise detalhada do desempenho e resultados por produtos e serviços para a tomada de decisões sobre preço, volume de produção e lucro. Isto significa, também, que a contabilidade apura todos os custos e despesas da empresa e o Sistema de Custos analisa e apropria esses dispêndios aos produtos e serviços discriminadamente, através de critérios técnicos específicos.

Com essa estruturação conjunta e adotados os mesmos critérios técnicos, o administrador poderá exercer uma ação gerencial mais efetiva sobre todos os fatores que interferem na atividade da empresa.

A nível de integração plena, a Contabilidade e o Sistema de Custos deverão adotar critérios uniformes, especialmente com relação aos seguintes itens;

plano de contas : qualquer tipo de contabilidade se apoia, fundamentalmente, em um bom plano de contas. Assim, cuidados especiais devem ser dispensados a este item quando da implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos.

O Plano de Contas deve refletir, entre outras coisas, as peculiaridades de cada empresa e as necessidades de informação da gerência.

regime de competência para apropriação das receitas e despesas: a metodologia de apuração dos custos e processos contábeis devem manter uma identidade de critérios quanto ao regime de competência das despesas do exercício, principalmente quanto à observância dos procedimentos a seguir;

adoção de base mensal para apropriação das despesas não periódicas, tais como as despesas de seguros, 13º salário, depreciação, licenciamento de veículos , etc.

adotar procedimentos uniformes na ocorrência de alterações significativas no plano contábil que tenham repercussão no custo do exercício, destacando-se acertos contábeis de despesas e receitas em datas diferentes em que ocorreram os fatos;

diferimento de despesas e receitas;

lançamentos de despesas eventuais e de caráter excepcional nas contas de curso normal;

inclusão nas receitas normais, de vendas não relacionadas com as operações, tais como venda de sucatas, vasilhames, aluguéis, etc., que devem ser contabilizadas em contas especiais e distintas;

despesas de valor elevado, especialmente serviços de reformas, consertos, etc., lançados englobadamente no mesmo exercício ;

despesas correspondentes a períodos anteriores ou exercícios futuros , lançados em exercício distinto;

Um dos aspectos fundamentais a ser observado na contabilidade do hotel é o tratamento a ser dado às receitas e despesas dos hóspedes cuja entrada ocorre no mês e a saída, no mês seguinte. Por exemplo, um hospede cuja entrada no hotel ocorreu no dia 15 e a saída no dia 10 do mês seguinte. Neste caso, deve ser observado o regime de competência para as receitas e despesas, efetuando-se o encerramento contábil da conta do hóspede no término do mês, embora ele permaneça hospedado no hotel no mês subsequente.

Os lançamentos no fim do mês serão feitos em uma conta intermediária, para ajuste por ocasião da saída do hóspede, quando será definida a forma de pagamento do débito.

Exemplo:

a) lançamento no fim do mês:

Débito: Hospedagem em curso/ em trânsito

Crédito: Receitas operacionais.

b) lançamento por ocasião da saída do hóspede:

Débito: Caixa/Cartão de Crédito/Duplicatas a receber

Crédito: Hospedagem em Curso/Hóspede em Trânsito.

ativo permanente/imobilizado: para efeito de apuração de custos, os bens do Ativo Permanente devem ser localizados nos Centros de Custos em que são utilizados e classificados de acordo com o Plano de Contas da Contabilidade. A identificação objetiva a apuração e apropriação direta dos custos da depreciação dos bens nos respectivos Centros de Custos. Ressalte-se em que imobilizado de hotelaria tem um tratamento fiscal diferenciado com relação aos bens de reposição, tais como os objetos de cama e mesa, prataria e talheres, etc.

Para fins de conferência de adequação aos Centros de Custos, recomenda-se a realização, antes da implantação do sistema, de um levantamento dos bens classificados nas contas do Ativo Permanente.

fluxo de informações e documentos: a conjugação das informações operacionais e contábeis são fundamentais para a integração dos sistemas de Custos e Contabilidade. Para isto, é necessário a perfeita sintonia dos setores de origem dos relatórios e informações, na remessa ágil dos documentos.

CAPÍTULO II

NATUREZA E COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS DE UM HOTEL

1. CUSTO DE PESSOAL

1.1 Instrumentos de Informação e Controle

A apuração dos custos de pessoal será feita através dos seguintes instrumentos de informação:

- Resumo de Folha de Pagamento;
- Relatório de Horas trabalhadas em outros Setores;
- Relatório da posição do Quadro de Pessoal por Centro de Custos;
- Relatório contábil contendo a discriminação das despesas incluídas nas contas “Outras Despesas de Pessoal” e “Benefício de Pessoal”.

1.1.1 Folha de Pagamento

O relatório “Resumo de Folha de Pagamento”, conterá o valor das despesas de pessoal, com base na Folha de Pagamento, classificadas por Centros de Custos e tipo de despesa, de acordo com o Plano de Contas, ou seja, honorários, pro-labore, ordenados ou salários, adicionais de salários, horas-extras, férias, 13º salários, etc.

Consideram-se adicionais de salários, os salários pagos a título de insalubridade, periculosidade, doença (nos primeiros quinze dias), horas extras, adicional noturno, gratificações, ajudas de custo e diárias.

1.1.2 Encargos Sociais e Previdenciários

Sobre o valor das contas relativas a salários deverão ser agregados os encargos sociais incidentes, ou seja:

- encargos sociais sobre os salários mensais;
- encargos sociais relativos a pagamentos futuros apropriados no mês, tais como o 13º salário, férias e etc.

Os encargos sociais que incidem sobre os salários poderão ser calculados utilizando-se percentuais fixos apurados de acordo com as características da estrutura do quadro de

peçoal do hotel, índices específicos adotados em hotelaria ou outros parâmetros selecionados.

Normalmente, são considerados encargos os seguintes itens:

- INSS;
- FGTS;
- Aviso Prévio Trabalhado;
- 13º Salário;
- Provisão para o 13º Salário;
- Salário Maternidade;
- Auxílio Doença (nos primeiros quinze dias);

Os encargos sociais relativos a pagamentos futuros (13º, férias, etc.) deverão ser apropriados contabilmente no final de cada mês.

As provisões para férias, por se caracterizarem apenas como direitos adquiridos, não são computados como Custos, embora incluídas nos registros contábeis com esta característica, para efeitos fiscais e tributários.

1.1.3 Outras Despesas de Pessoal

As despesas de pessoal correspondem à remuneração bruta, ajustada com os funcionários, agregada de encargos sociais fixos, de acordo com as disposições legais trabalhistas.

Assim, na apuração do custo de pessoal são destacadas as despesas eventuais e não contratadas, como gratificações especiais não periódicas, abono de férias, rescisões e indenizações, apropriações contábeis de férias e ainda despesas com estagiários e temporários quando de características eventuais.

Estes custos são classificados separadamente sob o título de "Outras Despesas de Pessoal". Este critério deve ser observado na aplicação do sistema de custos, considerando-se que o valor da folha de pagamento serve com base para rateio de outras despesas e a inclusão de contas de oscilações e não ajustadas poderia distorcer os resultados normais.

Na apuração dos custos de pessoal devem ser considerados ainda outros aspectos comuns à atividade hoteleira:

- Refeições para funcionários

A refeições fornecidas aos funcionários devem ser computadas no custo dos serviços de cada Centro de Custo onde os mesmos estão lotados.

A apropriação deve ser feita individualmente através de um controle interno de fornecimento a cada Centro de Custo quando se tratar de refeição avulsa, ou através de um Centro de Custo específico “Refeitório”, quando for o caso.

Uniformes e fardamentos

As despesas com uniforme e fardamento serão apropriadas ao Centro de Custo, onde o funcionário está lotado, incluindo-se ainda as despesas de lavagem interna e externa.

Alojamento/hospedagem para funcionários

Para a apropriação deste custo devem ser consideradas as seguintes hipóteses:

- a) o empregado alojado nas dependências internas do próprio hotel;
- b) o empregado hospedado em estabelecimentos de terceiros por conta do Hotel;
- c) o Hotel dispõe de instalações próprias para o alojamento de funcionários. Nestes casos, deverá ser instituído um Centro de Custos específico sob este título para o controle das despesas e posterior rateio Centros de Custos.

1.1.4 Despesas com Benefícios e Vantagens

Embora contabilmente possam ser enquadradas como gastos gerais, para melhor caracterizar a natureza das despesas no Plano de Contas sugerido, foram classificados em conta distinta, os custos relativos aos benefícios concedidos pela empresa ao pessoal, tais como:

- assistência médica e social;
- auxílio transporte;
- alimentação;
- treinamento;
- seguro de vida em grupo;
- creche;
- auxílio escolar.

1.1.5 Distribuição dos Custos Internos

Para a distribuição correta das despesas de pessoal deve ser feito o controle e distribuição dos serviços executados, por funcionários lotados em determinados Centros de Custos, para outros Centros de Custos.

Esta prática é habitual nos hotéis, principalmente nos setores de eventos especiais, em que os funcionários são remanejados para serviços em outros Centros de Custos.

O formulário será emitido nos Centros de Custos em que os funcionários estiverem lotados, sendo encaminhado para o Setor de Pessoal para complementação do valor dos salários e encargos sociais, relativos aos funcionários que executarem o trabalho em outros Centros de Custos.

Para simplificação dos registros, quando se tratar de movimentação de elevado número de funcionários com salários equivalentes, poderá se adotado como base, o cálculo do salário médio.

No fim do mês, após preenchimento, o Setor de Pessoal remeterá o relatório para o setor de Custos para efeito de ajustes nos mapas de Custos das despesas de cada Centro de Custo.

O controle de horas trabalhadas em outros setores também poderá ser feito através da emissão de Ordem de Serviço ou Ordem de Produção, onde será anotado o período de tempo dos serviços executados pelos funcionários em outros setores.

Este sistema se aplica principalmente no setor de Manutenção, cujos trabalhos desenvolvidos para outros setores são executados, normalmente, através de Ordem de Serviço.

No final do mês será encaminhado ao Setor de Custos um relatório ou cópia das Ordens de Serviço em execução ou andamento, a fim de que as despesas realizadas até a data sejam apropriadas no próprio mês da sua realização.

Além da sua utilização para o controle de custos, a Ordem de Serviço poderá ser utilizada pela Contabilidade para apropriação das despesas do exercício e orientar a escrituração do Imobilizado, tanto na etapa da imobilização em andamento como, principalmente, ao término dos serviços, visando a sua contabilização correta, de acordo com o andamento ou conclusão dos trabalhos.

2. CUSTO DE MATERIAIS

2.1. Classificação Dos Materiais

Para efeito de apuração do custo, todos os materiais de uso do hotel serão classificados em grupos ou classes.

A classificação deve ser orientada no sentido de agrupar os materiais similares, com características homogêneas em relação a sua natureza, tipo de material e principalmente área de aplicação para facilitar a apropriação dos consumos nos respectivos Centros de Custos.

Normalmente, os materiais do hotel são classificados nos seguintes grupos ou classes:

- Gêneros alimentícios perecíveis;
- Produtos alimentícios não perecíveis;
- Bebidas nacionais com álcool;
- Bebidas nacionais sem álcool;
- Bebidas importadas;
- Materiais de reposição;
- Materiais de higiene, limpeza e proteção;
- Materiais de manutenção de prédios e instalações;
- Materiais de manutenção de máquinas e equipamentos;
- Materiais de manutenção de veículos;
- Materiais de apoio ao hóspede;
- Material de expediente;
- Materiais de revenda;
- Materiais de lavanderia;
- Materiais de beleza;
- Combustíveis e lubrificantes;
- Material de propaganda e publicidade;
- Material de lazer;
- Materiais diversos;

Os materiais serão identificados por um número código designativo da classe e grupo a que pertencem e codificação numérica individualizada de cada item.

O número código deverá ser indicado em todas as operações relativas à movimentação dos materiais, tais como requisição ao almoxarifado, transferências internas de materiais, devolução ao almoxarifado, fichas de estoque, inventários, fichas de custo de materiais, notas fiscais de compras, solicitação de compras, etc.

2.2. Instrumentos de Controle

Controle de Estoques

O controle dos materiais é feito através da ficha "Controle de Estoques", que contém as afirmações relativas à entrada, saída e saldo dos estoques, em unidades físicas e em valor. Os materiais serão valorizados pelo valor do custo de aquisição, de acordo com critérios técnicos, sendo adotadas, habitualmente, a valorização pelo preço médio de compra,

excluído o ICMS nos casos previstos pela legislação fiscal e tributária de cada unidades federativa.

Conceitua-se custo de aquisição o valor de compra, incluídos os custos adicionais até a sua entrada na empresa. Assim, os custos de embalagem, transporte, seguros, etc., quando por conta do comprador, são considerados como integrantes do custo de aquisição e debitados aos respectivos estoques.

Controle do Consumo de Materiais

O consumo de materiais é apurado através do formulário "Requisição de Material" (RM), emitido pelo requisitante e processado pelo Almojarifado.

Normalmente, o formulário de "Requisição de Material", se compõe dos seguintes quadros:

- Requisitante: Setor emitente da requisição;
- C.C Req.: Número do Centro de Custo do requisitante;
- C.C. Aplicação: Número do Centro de Custo onde o material será aplicado ou usado;
- Ordem de serviço n.º: Indicar o número da Ordem de Serviço em que o material requisitado será aplicado;
- Código do Material: Código numérico de classificação do material;
- Unidade: Designar a unidade padrão utilizada pelo almojarifado (Litro, Quilo, pacote, etc.);
- Quantidade solicitada: Indicar a quantidade de material requisitado;
- Quantidade entregue: Indicar a quantidade de material atendida pelo almojarifado;
- Data da entrega: Dia da entrega do material ao requisitante;
- Valor: A ser preenchido pelo almojarifado, com base no Custo Médio registrado na ficha "Controle de Estoques";
- Descrição: Descrição do material de acordo com a especificação padronizada adotada pelo almojarifado e constante da ficha "Controle de Estoque"
- Espaço destinado para datas e vistos do funcionário que retirou o material, do requisitante e do funcionário do Almojarifado que fez a entrega do material.

2.3. Apuração do Consumo de Materiais

A apuração dos custos dos materiais consumidos é feita através do “Mapa de Consumo de Materiais”, constituindo-se do instrumento básico da Contabilidade do Sistema de Custos, para o controle da movimentação e consumo de materiais. O mapa pode ser desdobrado em dois, para o controle de materiais diretos e indiretos, separadamente.

O Mapa de Consumo Material Direto é utilizado para o registro dos materiais considerados de consumo direto, ou seja, os materiais que são incorporados diretamente aos produtos ou serviços básicos. Exemplo:

- gêneros alimentícios;
- bebidas;
- material de reposição;
- material de apoio ao hóspede;

O Mapa de Consumo de Materiais Indiretos destina-se ao registro do consumo dos materiais indiretos, ou seja, os que não se incorporam diretamente aos produtos e serviços, sendo considerados materiais auxiliares. Exemplo:

- materiais de limpeza;
- materiais de manutenção;
- materiais de expediente;
- combustível e lubrificantes.

Os procedimentos do Almoxarifado para o registro das requisições no Mapa de Consumo de Materiais são, resumidamente, os seguintes:

- a) recebe as requisições de Materiais (RM);
- b) registra o valor ou preço médio do material na Requisição, com base na ficha “Controle de Estoques”;
- c) no final do mês, classifica as requisições por Centros de Custos e, dentro de cada Centro de Custo, por tipo de material (classe e grupo);
- d) apura os totais de cada classe, grupo de material e Centros de Custos;
- e) registra no Mapa de Consumo de Material, por Centro de Custo e grupo de material, os valores de consumo;
- f) Além de sua finalidade básica de controle de custo dos materiais consumidos, o Mapa de Consumo registrará também, o valor dos materiais recebidos no mês e o saldo do estoque apurado no inventário do mês anterior e no mês corrente.

2.4 Sistemas de Apuração dos Custos

a) para facilitar o preenchimento das requisições, imprimindo maior segurança quanto à classificação adequada dos materiais nos respectivos Grupos e códigos, para os setores que utilizam um volume elevado de itens de estoque, recomenda-se a utilização de formulários impressos padronizados, contendo o código e a descrição do material.

Aplica-se estes sistemas, principalmente na área de alimentação e bebidas, que emite diariamente um expressivo volume de requisições, com enorme variedade de itens e unidades diversificadas.

O uso de formulários padronizados com os materiais impressos, evitará principalmente, os erros habituais da designação inadequada das “unidades” de produtos (vidros, latas, quilos, etc.), o que é freqüente nos hotéis, por desconhecimento dos requisitantes das unidades adotadas pelo Almojarifado, em virtude da diversidade de tipos de embalagens e invólucros existentes para os mesmos materiais.

b) Para agilizar e facilitar a classificação dos documentos para efeito de preenchimento do Mapa de Consumo, recomenda-se que, em cada Requisição de Material, somente sejam incluídos materiais do mesmo Grupo ou Classe.

c) Na fase de implantação do sistema, a codificação dos materiais nas requisições poderá ser feita pelo próprio Almojarifado, transferindo-se esta tarefa gradativamente aos requisitantes, à medida que assimilarem o sistema. Com este objetivo, o Almojarifado deverá distribuir a todos os setores uma relação dos materiais que utilizarem com maior freqüência, constando o código e a descrição padronizada de cada um, para efeito de orientação no preenchimento das requisições

d) Para efeito de apropriação no Mapa de Consumo, as requisições deverão conter o número de Centro de Custo em que o material foi aplicado, embora o requisitante esteja lotado em outro Centro de Custo. Embora esta característica já conste no próprio formulário, é relevante destacar-se esta exigência, pela sua importância quanto à apuração correta dos custos de cada Centro de Custo. Este procedimento, é aplicável, principalmente, para o Setor de Manutenção, cujos materiais requisitados serão aplicados nos diversos Centros de Custos, previamente conhecidos.

e) Deve ser adotada uma rotina especial em relação à entrada de materiais especiais não mantidos em estoque que são adquiridos diretamente pelo requisitante, normalmente à vista, sem interferência do Almojarifado.

As notas fiscais relativas a estes materiais, devem tramitar obrigatoriamente no Almojarifado para efeito de registro da compra, classificação nos respectivos grupos de materiais e para a baixa, como consumo, através da emissão da respectiva Requisição de Material.

De acordo com a sistemática habitual adotada nestes casos, o comprador entrega ao Almojarifado a nota fiscal em duas vias (original e cópia). O almojarifado carimba as duas vias, devolvendo ao representante a cópia, para efeito de prestação de contas ao Caixa. A via original da nota fiscal retida no Almojarifado, será juntada às demais notas fiscais de entrada de materiais, acompanhando o fluxo normal de processamento dos documentos relativos à compra de materiais.

f) A fim de reduzir o volume de documentos a processar, poderá ser dado um tratamento especial a alguns itens específicos do estoque de materiais do Almojarifado. Exemplo: o grupo "material de expediente" se compõe de um elevado número de itens, a maioria sem valor unitário expressivo, tais como lápis, borracha, impressos avulsos; e, por outro lado, um reduzido número de itens com valor elevado, tais como talões de Notas Fiscais, formulários contínuos, papel para fotocopiadora, etc.

Os documentos de compra dos itens de pequeno valor, poderiam ser contabilizados diretamente na respectiva conta de despesa "Material de Escritório", do grupo "Despesas Gerais", da Contabilidade, pelas Notas Fiscais de Compra. Para estes materiais de pequeno valor, o Almojarifado faria somente o controle físico da movimentação através da ficha "Controle de Estoques", sem valorizar-se individualmente as entradas e saídas do material, embora mantida a prática de emissão das respectivas Requisições de Materiais, para efeito de controle e disciplinamento do seu consumo.

O mesmo procedimento seria adotado para outros itens de materiais, principalmente os requisitados no Setor de Manutenção, que, habitualmente, utiliza materiais de grande movimentação e valor inexpressivo, tais como parafusos, porcas, arruelas, etc.

Se for julgado conveniente, para maior fidelidade quanto à apuração dos estoques existentes, estes materiais poderiam ser revertidos ao estoque, por ocasião dos balanços e balancetes, contabilizando-se como estoques setoriais.

g) para efeito de controle e informação gerencial, recomenda-se que a contabilização inicial das entradas de materiais, seja feita através da conta "compras", ao invés do lançamento direto na conta de "Estoques", podendo, inclusive, efetuar-se o desdobramento em "Compras a Prazo" e "Compras à Vista". Este procedimento, objetiva o controle direto

das condições de compras de materiais (prazo médio das compras), que é um parâmetro significativo de avaliação da gestão financeira de hotel e especificamente do desempenho do Setor de Compras.

No final do mês, será feita a reversão da contabilização original, processando-se a transferência da conta “compras” para a conta “estoques”, que acolherá o lançamento do consumo de materiais.

Embora seja prática comum em técnica contábil, para efeito de ilustração, o sistema de contabilização, sinteticamente, obedecia à seguinte formulação:

Pelas compras:

Débitos

Compras

Compras à Vista

Compras a Prazo

ICMS a recuperar (quando for o caso)

Créditos

Caixa

Contas a Pagar

A conta ICMS a Recuperar, será ajustada por ocasião da apuração do ICMS sobre as vendas, sendo o saldo contabilizado na conta “ICMS a Recolher”, caso o valores debitados pelas saídas de mercadorias sejam superiores os valores creditados pelas entradas de mercadorias.

Reversão do lançamento de compras:

Débito

Estoques

Créditos

Compras à Vista

Compras a Prazo

h) De acordo com as características operacionais da atividade hoteleira, muitos materiais estocados, principalmente na área de Alimentação e Bebidas, sofrem significativas perdas (quantidade e qualidade) em virtude da sua natureza perecível e suscetível de envelhecimento.

Pelas implicações patrimoniais e pelos efeitos no resultado, estas perdas deveriam ser consideradas contabilmente mediante ajuste nos estoques e no custo dos materiais consumidos. Tecnicamente, a contabilização seria feita com segue:

Débito: Perdas de Estoque

Crédito: Estoques.

Os ajustes das perdas poderiam ser feitos nos balanços ou mensalmente, desde que as perdas sejam habituais e constantes. Ressalta-se, porém, que esta prática deve ser respaldada em rigorosa comprovação de ocorrência de fato gerador. Havendo habitualidade, seria requerido inclusive um laudo pericial ou parecer conclusivo de órgão oficial sobre o fato.

Não obstante a dificuldade de adotar este procedimento, a ocorrência merece ser considerada, face às repercussões nos custos e resultados.

i) Os materiais solicitados através das Requisições de Materiais, são considerados como consumidos, no Mapa de Consumo de Materiais. Entretanto, normalmente ocorrem sobras não consumidas que ficam depositadas nos setores, caracterizadas como "Estoque Setoriais".

Assim, para maior exatidão e fidelidade na apuração dos custos, os consumos lançados no Mapa devem ser ajustados em função de efetiva existência física dos referidos estoques setoriais remanescentes.

Estes estoques, devem ser apurados mensalmente e incorporados ao estoque contábil, na conta de existência do Almoxarifado ou em conta distinta, sob o título de Estoques Setoriais.

O procedimento usual é caracterizar-se os estoques setoriais em uma conta distinta, considerando-se como devolução simbólica ao Almoxarifado, uma vez, que os referidos materiais já tinham sido lançados como materiais consumidos no Mapa de Consumo.

Após a inclusão no balancete mensal na conta Estoques, é processada a reversão contábil da entrada no estoque, através de um lançamento global de saída, para caracterizar a manutenção dos estoques dos materiais nos setores de consumo.

A maior dificuldade na valorização destes estoques, decorre do fato de os setores onde os materiais se encontram depositados, manterem em alguns casos "unidades de consumo" diferenciados das utilizadas pelo Almoxarifado, especialmente no caso de materiais consumidos parcialmente. Exemplos: nas bebidas, o Almoxarifado adota a unidade "garrafa" e o Bar a unidade "dose"; os materiais requisitados em vidros ou latas, que nas unidades operacionais são medidas em unidades ou pesos, etc.

j) No caso de o hotel manter uma loja própria deve ser adotado um sistema de controle de materiais diferenciados das demais unidades, por se tratar de atividade relacionada com revenda de mercadorias, dissociadas das características habituais do hotel.

As Requisições de Materiais ao Almoxarifado, que nas áreas operacionais são consideradas como “consumo”, no caso da loja, têm características de reposição de estoque ou simples transferência interna do depósito de materiais.

Assim, a movimentação dos itens do estoque da loja não deve ser incluída no Mapa de Consumo de material.

k) Por ocasião de eventos especiais, e principalmente no final do ano, os diversos setores operacionais do hotel costumam a requisitar volumes expressivos de materiais, inclusive além do consumo previsto, como medida de segurança. Esta ocorrência pode afetar e distorcer a apuração dos custos sob dois aspectos:

1º) quando as requisições são feitas no final do mês, os materiais requisitados são considerados no consumo do próprio mês, enquanto que as receitas serão apuradas no mês seguinte;

2º) embora considerados como “consumidos”, pela emissão das Requisições, um volume elevado de materiais, via de regra, permanece em estoque, após a ocorrência dos eventos, por não ter sido utilizado nem devolvido ao Almoxarifado, como seria recomendável.

Para corrigir estas distorções, pode-se adotar a prática de antecipar o inventário de estoques para data anterior aos eventos (no caso de final de ano) ou lançar-se as requisições para o mês posterior, de forma a coincidir com o período das receitas.

l) A fidelidade do sistema de custos, depende fundamentalmente do controle dos estoques pelas repercussões na apuração dos resultados. Para facilitar a apuração evitando-se o acúmulo dos serviços no final do mês, recomenda-se que o controle de estoques seja mantido com características do inventário permanente, com acompanhamento diário da posição dos estoques físicos, principalmente nos setores operacionais que mantêm elevados estoques setoriais.

No caso dos estoques de materiais dos postos de vendas e, principalmente nos Bares, o controle poderá ser feito utilizando-se o formulário “Controle Permanente de Estoques”.

Além do consumo permanente dos estoques, operacionalmente, o sistema fornece imediatamente a posição do estoque, no caso de eventual afastamento do responsável pelo setor, sem a necessidade da verificação ou levantamento do movimento geral do período ou

até a data, para apuração da fidelidade da existência física dos materiais. Este caso ocorre com frequência nos hotéis em que se verifica rodízios internos nos setores e em hotéis com índices elevados de rotatividade de pessoal, principalmente na área de alimentação e bebidas.

m) Na dinâmica de um hotel, e, principalmente, nos eventos especiais, ocorre com frequência a transferência interna de materiais entre setores, fato que, pode distorcer a apuração dos custos operacionais de cada setor, se for de volume significativo, além de exigir trabalhos adicionais e complexos para o ajuste dos registros no mapa dos consumos. Este procedimento, deve ser controlado e coordenado pelo Setor de Custos a fim de corrigir os consumos dos Centros de Custos, apurados através do Mapa de Consumo de Materiais.

n) Para efeito de apuração dos resultados dos Centros de Custos operacionais deve ser dado um tratamento especial à hospedagem concedida ou materiais fornecidos ou consumidos por funcionários e terceiros, sob a forma de cortesia ou de consumo interno.

Na apuração dos resultados das unidades operacionais, deverá ser feito o controle destas ocorrências para a correção dos custos dos materiais lançados no Mapa do Consumo, detectando-os dos custos operacionais. Por exemplo,

Bebidas requisitadas ao Almoxarifado pelo Centro de Custos Hospedagem para oferecer aos hóspedes como cortesia;

alimentação fornecida ao restaurante para convidados especiais e funcionários a títulos de cortesia ou consumo interno.

Desde que o volume seja expressivo, recomenda-se a criação de Centros de Custos específicos para acolher os custos classificados a título de cortesia e consumo interno. Neste caso, o custo da bebida e alimentação deve ser destacado do Centro de Custo "Alimentação e Bebidas", para efeito de ajuste no resultado do Setor.

Quando se tratar de alimento produzido ou hospedagem, a dedução será feita por um valor de custo estimado, calculado com base no preço de venda do produto ou serviço.

o) Os hotéis, freqüentemente promovem a venda de "pacotes" turísticos, com direito a refeições que são incluídas no valor da diária. Nestes casos, as receitas totais são lançadas no Centro de Custo Hospedagem ou Eventos enquanto que as despesas relativas às refeições fornecidas são debitadas ao Centro de Custo "Alimentação", pelo consumo dos materiais.

Para efeito de apuração dos resultados setoriais, a receita de vendas deve ser desdobrada em receita de Hospedagem e receita de Alimentação. Simultaneamente, deve ser feito o ajuste nos custos dos materiais fornecidos, transferindo-se o custo dos produtos

fornecidos para o Centro de Custos Hospedagem. Esta ocorrência, tem implicações também sob o aspecto fiscal e contábil, uma vez que as receitas operacionais do Centro de Custo Hospedagem relativas às diárias, são consideradas como serviços, enquanto que as receitas do Centro de Custo Alimentação, são enquadradas como revenda de produtos.

Situação semelhante se verifica com o Frigobar, cuja receita é classificada como revenda de mercadoria correspondendo ao Centro de Custo Alimentação e bebidas, enquanto que o custo é atribuído ao Centro de Custo Hospedagem, que administra o Frigobar e emite as respectivas “Requisições de Material” para suprimentos e reposição dos estoques.

3. GASTOS GERAIS DE PRODUÇÃO E SERVIÇOS

3.1 Classificação

Caracterizam-se como Gastos Gerais, as despesas indiretas de caráter eventual e esporádico realizadas pelos diversos setores relacionadas com as unidades operacionais (produção e serviços). Tendo em vista que não podem ser aplicadas diretamente aos produtos ou serviços, estas despesas podem ser consideradas como complementares para execução dos produtos e serviços.

A estrutura das contas de despesas que compõem a conta “Gastos Gerais” na Contabilidade depende das características de cada hotel, volume de cada grupo ou item de despesa, e, principalmente, o interesse da administração em controlar determinados itens considerados mais relevantes ou expressivos.

As principais contas classificadas no grupo de Gastos Gerais são:

- Condução e Transporte;
- Cópias e Reproduções;
- Decoração e Jardinagem;
- Dedetização;
- Depreciação;
- Despesas com Veículos;
- Energia Elétrica;
- Fretes e Carretos;
- Impostos e Taxas;
- Jornais, Revistas e Livros;
- Lanches e Refeições;

- Lavanderia Externa;
- Limpeza e Conservação;
- Locação de Materiais e Equipamentos;
- Materiais de Escritório;
- Portes e Correios;
- Seguros;
- Serviços de Terceiros;
- Telefone;
- Telex;
- Viagens e Estadas.

3.2 Apuração dos Gastos Gerais

A apuração dos itens de Gastos Gerais é feita, normalmente, através dos registros contábeis no caso de integração das contas do Sistema de Custos como Plano de Contas. Não ocorrendo a integração plena, a apuração será através dos controles internos das despesas, com base nos próprios documentos ou Mapas de Apropriação. Por exemplo, despesas de contratação de mão-de-obra temporária ou serviços de terceiros, contabilizados em uma conta genérica, mas que podem ser controladas e distribuídas entre os Centros de Custos utilizando-se de controles internos que, neste caso, podem ser feitos pelo Departamento do Pessoal ou pelo próprio setor de Custos.

Quando não for possível ou havendo dificuldade em se debitar as despesas diretamente no Centro de Custos responsável, elas serão lançadas em uma conta geral, sendo posteriormente distribuídas aos respectivos Centros de Custos que participaram e que têm a responsabilidade pelas despesas, utilizando-se de critérios especiais de distribuição ou rateios.

Assim, como os gastos gerais não se relacionam diretamente com os produtos e serviços, deverá ser feita a análise da natureza de cada uma, para que sejam distribuídas ou alocadas a cada Centro de Custo de forma mais correta e adequada.

3.3 Depreciação

Embora lançadas no Grupo "Gastos Gerais", a depreciação apresenta algumas características específicas diferenciadas das demais despesas.

Conceitualmente, a depreciação não é propriamente uma despesa ou gasto. Entretanto, ela é considerada como um custo indireto, pois representa perda de valor dos bens pelo uso e desgaste. A depreciação é também computada no custo, para que a perda gradativa do valor dos bens pelo uso, seja recuperada através das receitas.

Para calcular o valor da depreciação podem ser utilizados os seguintes critérios:

a) critério estabelecido pelo Regulamento do Imposto de Renda (critério fiscal e contábil);

b) tempo de vida útil do bem (critério econômico).

No caso de adotar-se o critério de depreciação em função do tempo de vida útil do bem, a apropriação é feita em parcelas iguais, calculadas através do método denominado de “linha reta” com a aplicação da fórmula a seguir:

$$\text{Depreciação anual} = \frac{\text{custo original do bem} - \text{valor residual}}{\text{vida útil estimada do bem}}$$

Para controle e cálculo da depreciação, deve ser mantido o registro individualizado de cada item do ativo fixo, constando:

- descrição detalhada do bem;
- data de aquisição;
- preço de aquisição e respectivas reavaliações;
- vida útil estimada;
- valor residual estimado;
- registro dos serviços ou reformas feitas posteriormente à aquisição, desde que de valor expressivo.

4. DESPESAS ADMINISTRATIVAS

As despesas administrativas compreendem os dispêndios dos setores da Administração, Vendas e despesas financeiras, abrangendo os seguintes grupos de contas:

4.1 Despesas de Administração Central

Compreendem as despesas do Conselho de Administração, Diretoria e outros Órgãos da Administração Central, tais com os setores de Pessoal, Contabilidade, Financeiro, etc., tendo equivalência com as contas de Gastos gerais das áreas operacionais.

Incluem-se no Grupo de Despesas Administrativas as seguintes contas principais:

- Água;
- Aluguéis;
- Anúncios e Publicações;
- Arrendamento Mercantil;
- Associação de Classes;
- Combustíveis e Lubrificantes;
- Condução e Transportes;
- Copa e Cozinha;
- Cópias e Reproduções;
- Depreciação;
- Despesas com Veículos;
- Donativos e Contribuições;
- Fretes e Carretos;
- Higiene e Limpeza;
- Impostos e Taxas;
- Jornais, Revistas e Livros;
- Lanches e Refeições;
- Locação de Veículos;
- Luz;
- Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos;
- Manutenção e Conservação de Imóveis e Instalações;
- Material de Escritório;
- Portes e Correio;
- Seguros;
- Serviços de Terceiros;
- Telefone;
- Telex;
- Viagens e Estadas.

5. DESPESAS DE VENDAS

Compreendem os dispêndios dos setores relacionados com as atividades de comercialização e vendas dos produtos e serviços do hotel, abrangendo as áreas de Marketing, Escritórios Regionais, Agências de Turismo, Central de Reservas, Eventos e Promoções, etc.

Incluem-se no grupo de Despesas de Vendas as seguintes contas principais:

- Comissões de Vendas;
- Despesas de Filiais de Vendas ou Representantes;
- Propaganda e Promoções;
- Translados;
- Viagens e Estadas;
- Fretes e Carretos;
- Descontos Concedidos.

6. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS COM RELAÇÃO À ELABORAÇÃO DO PRODUTO OU PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

6.1 Custos Diretos

São os que se incorporam diretamente nos produtos e serviços, tais como:

- Custo do pessoal que elabora o produto ou executa o serviço contratado. Exemplos: salário de cozinheiro, camareira, maitre, garçons, recreacionista, etc.
- Custo dos materiais que integram o produto ou serviço. Por exemplo, custo da farinha utilizada na fabricação dos alimentos, frutas e verduras, material de lazer, etc.

6.2 Custos Indiretos

São os custos que não se aplicam diretamente aos produtos e serviços, mas se relacionam com a sua execução, tais como:

- custos de pessoal, material e gastos gerais dos Centros de Custos auxiliares de produção e serviços, ou seja, os Centros de Custos Manutenção, Limpeza, etc.
- custos de pessoal, material e gastos gerais dos Centros de Custos que funcionam como suporte administrativo das áreas operacionais, tais como a Gerência Geral

do Hotel e setores subordinados, como o Setor de Controle, Compras, Almojarifado, Telefonia, etc.

6.2.1 Distribuição dos Custos Indiretos nas Unidades Operacionais

Os custos indiretos deverão ser distribuídos nas unidades de produção e serviços, ou seja, devem ser incorporados ao custo direto dos produtos e serviços. Esta apropriação poderá ser feita mediante o lançamento direto das despesas dos setores auxiliares ou através de uma distribuição por rateio.

6.2.1.1 Lançamento Direto

O lançamento direto nos setores de produção será feito no caso em que for possível identificar claramente o setor onde ocorreu a incidência de despesa. Na prática, isto ocorre, por exemplo, com os serviços do Setor de Manutenção, quando existir uma Ordem de Serviço específica para que o trabalho seja executado em determinado setor.

6.2.1.2 Distribuição Por Rateio

A distribuição por rateio, consiste em um processo convencional de distribuição dos custos indiretos aos setores de produção e serviços, utilizando-se de critérios específicos, de acordo com a natureza de cada item de despesa ou custo.

Nos hotéis, a adoção de qualquer critério de rateio de despesas, será determinado pelas características de cada um, considerando-se a disponibilidade de informações e a complexidade da apuração. Por exemplo: a distribuição das despesas de Lavanderia, poderá ser feita proporcionalmente ao peso ou à quantidade de peças entregues pelos usuários, devendo ainda, considerar-se o custo das roupas cuja lavagem é feita por lavanderia externa.

O principal aspecto a ser considerado é o montante de cada item de despesa, pois não se justifica a adoção de processos complexos para a distribuição de despesas de valor inexpressivo.

Deve-se ressaltar que os critérios normalmente adotados para rateio, são estabelecidos obedecendo a princípios lógicos e de acordo com uma metodologia consagrada na prática, embora, sem um suporte técnico rigoroso, o que pode acarretar divergências ou distorções. Estes fatos, entretanto, não invalidam a sua utilidade como instrumento ou parâmetro para a distribuição dos custos e despesas.

Conforme exposto, embora os critérios de rateio das contas de Custos e Despesas Indiretas sejam estabelecidos de acordo com as características de cada hotel, habitualmente são adotados os seguintes parâmetros de cálculo:

Gastos gerais e despesas

Limpeza

- Área de ocupação de cada setor (m²), ou
- porcentagem de utilização efetiva dos serviços, de acordo com os controles internos do setor (tempo real dos serviços executados em cada área).

Lavanderia

- porcentagem de utilização de cada setor do Hotel (peças em uso), considerando-se o nível de ocupação total (parâmetro fixo) .

- quantidade ou peso das peças remetidas à Lavanderia por setor.

Manutenção

- controle interno do Setor de Manutenção dos serviços prestados a outros setores (Ordens de Serviço ou Sistema Interno de controle e acompanhamento dos serviços realizados), ou

- receitas de cada setor operacional, como parâmetro indicador do volume de operações e serviços.

- área de ocupação de cada setor (m²).

As despesas relativas à administração e supervisores do setor de Manutenção serão rateadas proporcionalmente às horas trabalhadas pelos demais funcionários, para outros Centros de Custos.

Refeitório de Empregados

- número de refeições fornecidas aos funcionários de cada setor, que utilizam o refeitório. ou

- número de funcionários lotados em cada setor.

Administração dos setores operacionais do Hotel

- custo direto das unidades operacionais, ou

- número de funcionários de cada setor operacional, ou

- custo dos setores auxiliares de produção no caso específico da Gerência Geral do Hotel.

Incluem-se neste caso, os Gerentes dos Setores de Alimentação e Bebidas, Hospedagem, Gerente geral e respectivos setores auxiliares de cada Gerência.

Telefonia

- despesas administrativas de cada setor, ou
- número de telefones instalados em cada setor, ou
- número de funcionários da área administrativa de cada setor (usuários habituais) e número de hóspedes, considerando-se o nível de ocupação médio do hotel, ou
- controle interno do setor.

Segurança

- área de ocupação de cada setor (m²).

Copa e Cozinha

- custo direto de material dos setores que utilizam da Copa e Cozinha, ou
- quantidade ou valor dos pratos servidos no restaurante, bar, banquetes, etc. (couverts servidos).

Padaria e Confeitaria

- volume real ou custo de produção fornecida para cada setor produtivo, ou
- custo direto de material de setores que consomem os produtos fabricados.

Transporte de Funcionários

- número de funcionários de cada setor que utilizam os serviços de transporte, ou
- número de funcionários de cada setor, ou
- total da folha de pagamento de cada setor.

Transporte de materiais

- Controle interno do setor de Transportes, dos serviços prestados a cada setor, ou
- apropriação integral ao setor de Almoxarifado, ou
- valor dos materiais comprados para cada setor, ou
- total das requisições de material de cada setor.

Compras e Almoxarifado

- número de requisições atendidas de cada setor, ou
- valor dos materiais consumidos, ou
- valor ou quantidade de materiais comprados para cada setor.

Seguros contra Incêndios

- área de ocupação de cada setor (m²), ou
- imóvel lotado no setor (ativo fixo).

Consumo de Energia Elétrica

- área de ocupação de cada setor (m²), ou

- HP/Watts instalados em cada setor.

Consumo de Água

- número de funcionários e hóspedes, considerando-se um nível de ocupação plena do Hotel.

Cópias e Reproduções

- controle interno de utilização, ou

- número de funcionários da Administração dos setores.

Despesas Administrativas

Habitualmente, essas despesas são rateadas no custo das unidades operacionais, em função do volume de vendas ou custo direto dos setores de produção. Neste último caso, considera-se, que, embora os custos dos setores administrativos não tenham relação direta com os produtos e serviços, há uma correlação direta entre a estrutura administrativa e a estrutura das unidades de produção e serviços. Utiliza-se também, neste caso, o rateio proporcional à área ocupada pelos setores administrativos.

Despesas de Vendas

Para a apropriação das despesas de vendas nas unidades de operação e serviços, habitualmente, se utiliza como parâmetro de rateio, a receita de vendas. Entretanto, devem ser observadas algumas peculiaridades do setor, principalmente, o fato de que o setor de Vendas se compõe de duas áreas distintas, ou seja, a administração interna das vendas e as vendas propriamente ditas, que atuam no mercado.

Assim, deve ser considerados alguns aspectos:

- embora os custos sejam, habitualmente, considerados em função das receitas, os custos administrativos internos dos setores de venda independem do nível do faturamento;

- nas vendas a longo prazo, há uma defasagem significativa entre as despesas feitas com publicidade, promoções e esforço de vendas, e o respectivo faturamento;

- ocorrem situações em que as promoções de vendas são contratadas com terceiros, o que exigiria o desdobramento ou identificação das despesas e custos, separadamente, de acordo com a sua origem ou natureza, para facilitar as análises de custo.

Despesas Financeiras

Compreendem as despesas relacionadas com empréstimos, financiamentos, taxas bancárias, juros, etc., inerentes às atividades dos setores financeiros do hotel.

As despesas financeiras, normalmente são rateadas aos setores operacionais em função dos custos diretos e indiretos de produção e serviços, considerando-as como despesas operacionais.

Entretanto, no caso de despesas financeiras relativas a empréstimos e financiamentos para ativo fixo e imobilizações, devem ter um tratamento diferenciado de acordo com a natureza ou tipo de operação.

6.3 Custos Fixos

São os custos que ocorrem independentemente do índice de ocupação ou do volume físico de alimentação, ou seja, são os custos e despesas que ocorrem independentemente do hotel produzir ou vender produtos e serviços.

As despesas de impostos sobre veículos e imóveis, seguros, alugueis, etc.. são exemplos de custos fixos permanecendo constantes, mesmo que haja redução no índice de ocupação ou nas vendas do restaurante. Embora dependendo das características operacionais de cada empresa, habitualmente são classificados como custos e despesas fixas:

- depreciação;
- despesas administrativas (pessoal do escritório, honorários da Diretoria, etc.);
- alugueis;
- despesas de manutenção;
- despesas financeiras (de financiamentos e empréstimos para ativo fixo);
- mão-de-obra (indireta);

A conceituação de custo fixo é importante, considerando-se que ele incide sobre a quantidade de produtos produzidos, e conseqüentemente, à medida que forem aumentando as unidades produzidas, o custo fixo recairá, com uma menor parcela sobre cada unidade produzida.

6.4 Custos variáveis

São os custos que oscilam em função do volume físico de produtos e serviços, ou aumentam e diminuem, de acordo com a alteração da quantidade de produtos e serviços produzidos.

A título de exemplo, pode se citar que, quanto maior a ocupação do hotel, maior é o consumo de sabonete pelos hóspedes e o consumo dos materiais utilizados para o serviço de fornecimento do café da manhã.

Assim, as despesas que aumentam ou diminuem em relação ao volume de hóspedes do hotel, são caracterizadas como variáveis.

Dependendo das características operacionais de cada hotel, habitualmente são classificados como custos variáveis:

- Materiais básicos ou essenciais aos alimentos produzidos;
- Fretes, carretos e serviços diversos
- Energia elétrica e combustível
- Impostos (proporcionais às vendas);
- Comissões de vendas;
- Mão-de-obra (direta).

6.5 Custos Semi-variáveis

São aqueles que contêm elementos variáveis ou fixos.

O custo de energia elétrica pode ter uma característica de semi-variável, pois até um determinado momento, permanece em níveis constantes, podendo aumentar ou diminuir, de acordo com o nível de produção ou ocupação, no caso do hotel.

Assim, pode-se considerar que uma parte fixa da energia elétrica, corresponde ao consumo das áreas de serviços e administrativas, enquanto que a parcela correspondente ao consumo dos hóspedes, pode ser considerada como variável, pois oscila em função do nível de ocupação.

Enfim, os custos semi-variáveis podem variar em relação ao volume de produtos elaborados e serviços, porém em proporção diferente, podendo, por exemplo, a ocupação aumentar em 30% enquanto que a mão-de-obra, somente 10%.

Os conceitos de variabilidade dos custos não são absolutamente rígidos, pois dependem muito da natureza das operações ou tipo de cada hotel.

As despesas de pessoal, embora teoricamente sejam conceituadas como custo variável, na maioria dos hotéis, num determinado nível de ocupação, podem ser caracterizadas como custo fixo, pois os hotéis mantêm um quadro de pessoal permanente, cuja despesa independe dos níveis de ocupação. Além disto, num hotel sujeito a variações estacionais, pode ocorrer que a administração decida manter um determinado quadro de pessoal, apesar do baixo índice de ocupação e vendas, o que possibilita, nesta situação, que as despesas de pessoal sejam classificadas como custo fixo. No momento em que esta prática fosse modificada, as despesas de pessoal assumiriam uma característica de custo variável.

Ocorre, ainda, em alguns hotéis, nos fins de semana ou eventos especiais, a contratação de mão-de-obra temporária adicional, caracterizada como despesa variável. Neste caso, a mão-de-obra, considerada fixa em um determinado nível de atividade, passa a ser variável a partir desta situação.

O mais importante neste processo de identificação é o conhecimento das despesas que permanecem constantes, embora haja variação nos níveis de ocupação ou produção.

CAPÍTULO III

SISTEMAS DE CUSTEIO E APURAÇÃO DOS CUSTOS

1. SISTEMAS DE CUSTEIO E APURAÇÃO DE CUSTOS

1.1 Conceituação

Denominam-se sistemas de custeio, os processos utilizados pela Contabilidade para apuração de custos e resultados.

Tecnicamente são utilizados dois critérios:

- custeio por absorção ou custeio total;
- custeio direto ou variável.

1.2 Custeio Por Absorção Ou Custeio Total

No sistema de custeio por absorção, todos os custos são absorvidos pelos produtos, isto é, todos os custos do processo de fabricação, tanto os custos diretos como indiretos de produção são incluídos no valor do produto produzido. Isto significa que, na composição do produto pronto, se incluem os custos diretos e ainda todas as despesas dos setores auxiliares, tais como as áreas de compras, almoxarifado, transportes, etc. Daí porque o sistema de custeio por absorção também é denominado de custeio total.

Neste sistema, as despesas administrativas são contabilizadas diretamente aos resultados, como despesas do exercício, não participando pois na composição do produto. A técnica de custeio por absorção é praticada obrigatoriamente pelas empresas industriais, de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade.

Embora não seja aplicável na área de hotelaria, a seguir é apresentado um modelo de demonstrativo de resultados e apuração dos estoques, de acordo com os procedimentos estabelecidos pelo sistema de custeio por absorção.

I- Dados básicos (informações s/custos, produção e vendas)

		1º mês	2º mês	3º mês
Unidades produzidas		100	100	50
Custo de produção	Direto	300	400	300
	Indireto	500	600	400
Total		800	1.000	700
Desp. Administrativas		100	100	100
Preço Venda unitário		-	30	40
Unidades vendidas		-	50	150
Total das Vendas		-	1.500	6.000

II- Demonstrativos de Resultados

Vendas	-	1.500,00	6.000,00
Custos das Mercadorias Vendidas	-	450,00	1.537,50
Despesas Administrativas	100,00	100,00	100,00
Lucros / Prejuízos	(100,00)	950,00	4.362,20

1.3 Custeio Variável Ou Custeio Direto

No método do custeio direto ou custeio variável, os custos são classificados em custos variáveis e custos fixos.

Os custos variáveis são incorporados ao custo dos produtos, enquanto que os custos fixos são destacados dos custos totais e apropriados nos resultados como despesas da mesma forma que as despesas administrativas.

O custeio por absorção é de utilização restrita, em virtude de os custos fixos e variáveis estarem agregados ao custo do produto, conjuntamente, o que dificulta a análise no caso de oscilações dos volumes de produção, em que os dois componentes, variáveis e fixos, têm um comportamento diferenciado. Com o uso do custeio direto ou custeio variável e com os destaques dos custos variáveis, poderá ser verificado o custo de acordo com as unidades produzidas.

Além disto, pelo volume dos custos fixos, apura-se o valor necessário de receitas para a empresa se manter no nível de rentabilidade adequado ou desejado.

Ressalta-se que a dominação dada a este sistema de "custeio direto" ou "custeio variável" dá margem a interpretação incorreta.

A expressão *custeio variável* é a que mais se identifica com o sistema, pois a terminologia *custeio direto* dá idéia de somente considerar-se os custos diretos. Isto nem sempre ocorre, pois existem custos diretos que podem ser considerados como fixos e outros, como variáveis. Por exemplo, mão-de-obra e energia elétrica, de acordo com o volume de produção.

2. APLICAÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

A rigor, os dois sistemas são utilizados simultaneamente, pois enquanto o Custeio por Absorção deve ser adotado obrigatoriamente, obedecendo aos princípios contábeis, o Custeio Direto ou Variável é utilizado para efeito de análise de gerência e decisão, pois demonstra efetivamente os custos do produto (custo direto) e os custos do exercício (indiretos), o que permite uma avaliação mais correta da relação custo/resultado.

A partir dos conceitos de Custeio por Absorção e Custeio Direto origina-se o conceito de Margem de Contribuição, que se define como a diferença entre as vendas e o custo variável (equivalente ao lucro bruto das Demonstrações de Resultados) dos balancetes e balanços.

Assim, enquanto no custeio por absorção o resultado é apurado entre o preço de venda e o custo total do produto (custo direto + custo indireto), no custeio direto apura-se a margem de contribuição, denominação equivalente ao lucro bruto, obtido pela diferença entre as vendas e o custo variável.

Com base na Margem de Contribuição, pode-se estabelecer o nível de produção ou atividade em que a margem unitária multiplicada pelas unidades vendidas dará a lucratividade necessária para cobrir o custo fixo e ainda gerar lucro.

Desta forma, para análise de estratégia do produto e tomada de decisão, a apuração da Margem de Contribuição é elemento fundamental, caracterizando-se como um eficiente instrumento de gestão.

Exemplificando-se, embora um produto possa apresentar um resultado final negativo, se o seu preço é superior ao custo variável, significa que gera uma margem de lucro, que se constitui para amortizar o custo fixo, e conforme o volume de unidades vendidas, gerar lucro.

Na aplicação de conceitos de margem de contribuição por produto não se consideram os custos indiretos ou fixos, sendo computados apenas os preços de venda e os custos

variáveis incorporados aos produtos. Os custos indiretos ou fixos, são considerados somente na apuração do resultado final, quando computados todos os produtos.

A redução da margem de contribuição unitária, significa um aumento do valor dos custos diretos do produto, o que exigiria um reajuste nos preços de venda, para compensar. Assim, o controle ou acompanhamento efetivo da margem de contribuição por produto orientará o Administrador na definição da estratégia ou decisão quanto aos seguintes aspectos gerências:

- revisão nos preços;
- revisão nos custos;
- revisão no nível de produção e vendas.

A seguir, é apresentado um exemplo de aplicação dos sistemas de custeio por absorção e custeio direto, bem como do conceito de margem de contribuição.

2.1 Exemplo Prático

CUSTOS E RESULTADOS PELO PROCESSO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

CONTAS	Produto "A"		Produto "B"		Produto "C"		Total	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Vendas/Faturamento	12000	100,0	6500	100,0	2300	100,0	20800	100,0
(-)Deduções de Vendas	2600	21,7	2300	35,4	560	24,3	5460	26,2
Receita Líquida	9400	78,3	4200	64,6	1740	75,6	15340	73,7
(-)Custo de Produção (variável e fixo)	6600	55,0	2200	33,8	800	34,8	9600	46,1
(-)Despesas Administrativas	2200	18,3	1190	18,3	420	18,3	3810	18,3
Lucro Final	600	5,0	810	12,4	520	22,6	1930	9,3

CUSTOS E RESULTADOS PELO PROCESSO DE CUSTEIO DIRETO

CONTAS	Produto "A"		Produto "B"		Produto "C"		Total	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Vendas/Faturamento	12000	100,0	6500	100,0	2300	100,0	20800	100,0
(-)Deduções de Vendas	2600	21,7	2300	35,4	560	24,3	5460	26,2
Receita Líquida	9400	78,3	4200	64,6	1740	75,6	15340	73,7
(-)Custo de Produção (custo variável)	6300	52,5	2000	30,8	600	26,1	8900	42,8
Margem Contribuição(Lucro Bruto)	3100	25,8	2200	33,8	1140	49,6	6440	30,9
(-) Custos Fixos							5000	24,0
Lucro Final							1440	6,9
Participação na margem de Contribuição (%)		48%		34%		18%		

No processo do custeio por absorção, o custo fixo da área de produção foi apropriado ao custo de produção, junto com o custo variável, enquanto que os custos administrativos foram apropriados nas três linhas de produtos, proporcionalmente ao valor das vendas. Neste critério, o produto "A" apresenta um percentual de lucro de 5,0%, enquanto que as duas outras linhas de produtos "B" e "C" acusam uma margem de 12,4% e 22,6%. Entretanto, os resultados apurados pelo processo de custeio direto revelam que a linha "A" efetivamente participa com maior parcela ou lucro, ou seja, com 48%, enquanto que a linha "B" contribui com 34,0% e a linha "C" com 18,0%. Isto decorre da alteração do critério de apuração, pois no custeio direto no custo de produção consideram-se exclusivamente os custos variáveis e os custos fixos são deduzidos do lucro bruto, ou seja, da margem de contribuição. Assim, a alteração na sistemática de apuração do custo tem influência considerável na apuração dos resultados.

Outro aspecto de relevância a se considerar é a divergência dos resultados quando se utilizam bases diferentes para a distribuição dos custos fixos nas linhas de produtos. Ilustrando-se, com um exemplo em que são adotados dois critérios:

1º- tomando-se como base a percentagem do custo variável de cada produto em relação ao total do custo variável;

2º - tomando-se como base a percentagem da receita de cada produto em relação ao total das receitas.

Exemplificando, uma empresa que tem um custo fixo de R\$ 1.800.000,00 e as receitas e custos de acordo com o quadro abaixo:

Produtos	Receitas		Custo Variável	
	Valor	% ⁴	Valor	% ⁵
A	1.600.000	32,0	100.000	5,0
B	1.500.000	30,0	500.000	25,0
C	900.000	18,0	600.000	30,0
D	1.000.000	20,0	800.000	40,0
Total	5.000.000	100,0	2.000.000	100,0

Adotando-se o critério de apropriação do custo fixo em relação ao custo variável:

Produtos	Receita Total	Custo Variável	Custo Fixo ⁶	Custo Total	Lucro/Prejuízo
A	1.600.000	100.000	90.000	190.000	1.410.000
B	1.500.000	500.000	450.000	950.000	550.000
C	900.000	600.000	540.000	1.140.000	(240.000)
D	1.000.000	800.000	720.000	1.520.000	(520.000)
Total	5.000.000	2.000.000	1.800.000	3.800.000	1.200.000

Adotando-se o critério de apropriação do custo fixo em relação às receitas:

Produtos	Receita Total	Custo Variável	Custo Fixo	Custo Total	Lucro/Prejuízo
A	1.600.000	100.000	576.000	676.000	924.000
B	1.500.000	500.000	540.000	1.040.000	460.000
C	900.000	600.000	324.000	924.000	(24.000)
D	1.000.000	800.000	360.000	1.160.000	(160.000)
Total	5.000.000	2.000.000	1.800.000	3.800.000	1.200.000

⁴ Os valores deste quadro são obtidos através da divisão do valor da Receita de cada produto(A,B,C ou D) pelo valor Total das Receitas (5.000.000), sendo o resultado multiplicado por 100.

⁵ Os valores deste quadro são obtidos através da divisão do valor do Custo Variável de cada produto(A,B,C ou D) pelo valor Total do Custo Variável (2.000.000), sendo o resultado multiplicado por 100.

⁶ Segundo o critério adotado para a apropriação do custo fixo (custo variável), os valores que serão atribuídos a cada produto obedecem a porcentagem(vide nota número 5) que cada um deles representa dentro do custo variável. O mesmo raciocínio se aplica ao critério em relação às receitas.

CONCLUSÃO:

1º) Conforme o critério utilizado, há diferenças entre os resultados apurados para cada linha de produtos.

2º) Os produtos "C" e "D" dão prejuízo, podendo induzir o Administrador a retirar da linha de produção os dois produtos.

3º) Efetivamente os produtos "C" e "D" não dão prejuízo, se considerada a Margem de Contribuição de cada um deles, ou seja:

<u>Produtos</u>	<u>Receita Total</u>	<u>Custo Variável</u>	<u>Lucro Bruto/ Margem</u>	<u>Margem de Lucro - (%)</u>
A	1.600.000	100.000	1.500.000	93,7
B	1.500.000	500.000	1.000.000	66,7
C	900.000	600.000	300.000	33,3
D	1.000.000	800.000	200.000	20,0
Total	5.000.000	2.000.000	3.000.000	

Assim, o produto "C" contribui com R\$ 300.000,00 e o produto "D" com R\$ 200.000,00 para cobrir o custo fixo, ou seja, participam com R\$ 500.000,00 da receita da empresa, o que corresponde ao valor que seria reduzido, se os produtos fossem retirados da linha de produção.

Constata-se, pois, que, na realidade, eles não dão prejuízo. Esta situação reflete a importância da classificação dos custos em variáveis e fixos na análise de custos, através da adoção do critério de custeio direto ou variável.

⁷ Neste quadro, aplica-se o conceito de Margem de Contribuição, que se define como a diferença entre as vendas e o custo variável.

⁸ Neste quadro, calcula-se a porcentagem da Margem de Contribuição que cada produto oferece, sobre a receita obtida de cada um deles.

CAPÍTULO IV

ANÁLISE DE CUSTOS PARA DECISÃO

1. ANÁLISE DO CUSTO/VOLUME/LUCRO

1.1 Ponto De Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio significa o nível de produção ou atividade operacional em que não existe lucro nem prejuízo, ou seja, quando os custos são iguais às receitas. No caso de hotel, ponto de equilíbrio de hospedagem significa o nível de ocupação em que os custos e receitas de hospedagem são iguais.

A aplicação da técnica de Ponto de Equilíbrio não é feita, entretanto, apenas para identificar, como referência, o nível em que as despesas são iguais às receitas. O cálculo do ponto de equilíbrio é utilizado, principalmente, com os seguintes objetivos:

- ☑ quantificar os efeitos nas alterações dos custos, nos casos de expansão ou redução dos níveis de operação;
- ☑ verificar o lucro ou prejuízo em diversos níveis ou volumes de vendas, produção ou ocupação;
- ☑ estabelecer o volume de vendas necessário para atingir-se determinado volume de lucros.

A análise do Ponto de Equilíbrio é, pois, uma técnica de análise e planejamento baseada em relações de causa e efeito entre receitas e custos.

O ponto de equilíbrio é apurado através de cálculos matemáticos ou de processo gráfico, com base nas unidades e serviços produzidos e volume de vendas. Embora o gráfico proporcione uma visão mais clara do ponto de equilíbrio, a aplicação matemática permite estabelecer o ponto de equilíbrio em diversos níveis de produção e custos para a análise de alternativas decisórias.

O cálculo matemático do ponto de equilíbrio fundamenta-se no próprio conceito de ponto de equilíbrio, demonstrado pelas seguintes relações:

$$\text{Receita Total (Vendas)} = \text{Custo Fixo} + \text{Custo Variável}$$

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{custos fixos totais}}{1 - \frac{\text{custos variáveis totais}}{\text{volume de vendas totais}}}$$

Para um melhor entendimento do conceito do Ponto de Equilíbrio, pode-se fazer sua aplicação no planejamento de um banquete com os seguintes dados:

Margem de lucro desejada: 20%

Custo unitário do prato escolhido: R\$ 150,00

Custo unitário em relação ao preço: 68%

Custo fixo total: R\$ 500,00

O preço de venda em % considerando-se o % de custo variável:

- venda 100 %

- custo variável 68 %

- margem de contribuição 32%

Considerando-se que o custo variável é de R\$ 150,00, conclui-se:

- venda 220,60 100,00 %

- custo variável 150,00 68,00 %

- margem de contribuição 70,60 32,00 %

Para cobrir o custo fixo e dar uma margem de lucro de 20 % aplica-se a relação:

Vendas (V) = Custo Fixo + Custo Variável (%) + Lucro (%) ou

$$V = 500,00 + 0,68 V + 0,2 V$$

$$V = 500,00 + V(0,68 + 0,20)$$

$$V - V(0,68 + 0,20) = 500,00$$

$$V - V(0,88) = 500,00$$

$$V - (1 - 0,88) = 500,00$$

$$V(0,12) = 500,00$$

$$V = \frac{500,00}{0,12}$$

$$0,12$$

$$V = 4.166,60$$

Ao nível de vendas de R \$ 4.166,60, o custo variável é de R\$ 2.833,30 (68% das vendas).

Sabendo-se que o custo variável unitário é de R\$ 150,00, tem-se:

$$\text{R\$ 2.833,30} : \text{R\$ 150,00} = 18 \text{ pessoas}$$

(custo variável total) (custo variável unitário)

O preço unitário para 18 pessoas seria:

$$\text{R\$ 4.166,60} : 18 = \text{R\$ 231,47}$$

(vendas totais) (n.º de pessoas) (preço de venda por pessoa)

Logo, com um custo fixo de R\$ 500, 00 e um custo variável unitário de R\$ 150, 00, para se obter um lucro de 20%, o volume necessário de vendas seria de R\$ 4.166, 60, o que corresponde a 18 pessoas a um preço unitário de R\$ 231, 47.

O Ponto de Equilíbrio seria:

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{custos fixos totais}}{1 - \frac{\text{custos variáveis totais}}{\text{volume de vendas totais}}}$$

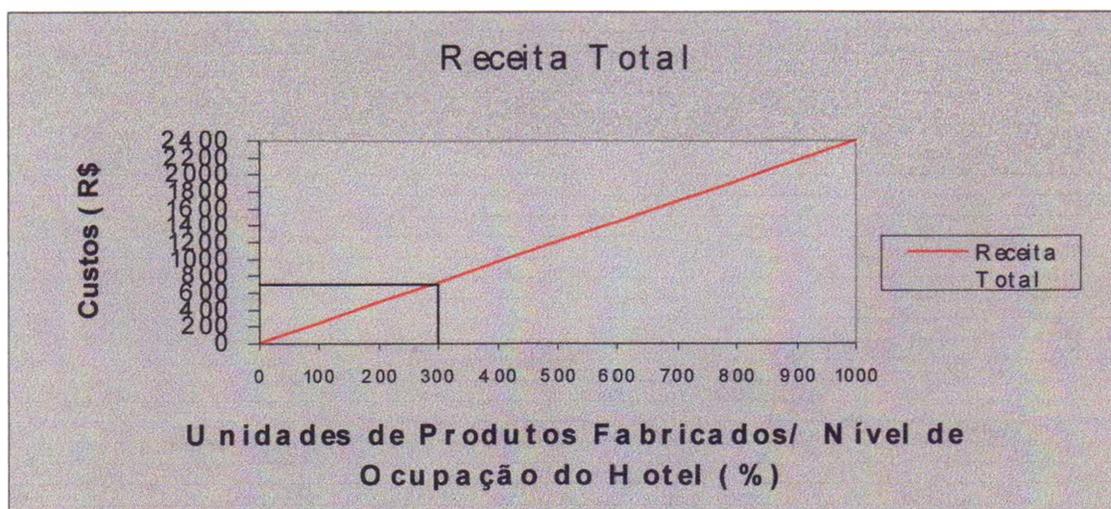
$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{500,00}{1 - \frac{2.833,30}{4.166,60}} = \frac{500,00}{0,32}$$

Ponto de Equilíbrio = 1.562, 50 , ou seja,

- Vendas no Ponto de Equilíbrio	1.562, 50	100, 00%
- Custo Variável	<u>1.062, 50</u>	<u>68, 00%</u>
- Margem de Contribuição	500, 00	32, 00%
- Custo Fixo	<u>500, 00</u>	
- Lucro	- 0 -	

Para representação gráfica do ponto de equilíbrio utiliza-se um sistema de coordenadas em que a linha vertical, mede o total das receitas e custos em unidades monetárias, e a linha horizontal mede o nível de produção em unidades físicas, unidades monetárias ou porcentagem da capacidade de produção (no caso do hotel, o índice de ocupação).

O gráfico a seguir, demonstra as receitas em função do volume de produção e serviços. A reta das receitas inicia-se no ponto zero, pois, não havendo vendas, não haverá receitas.



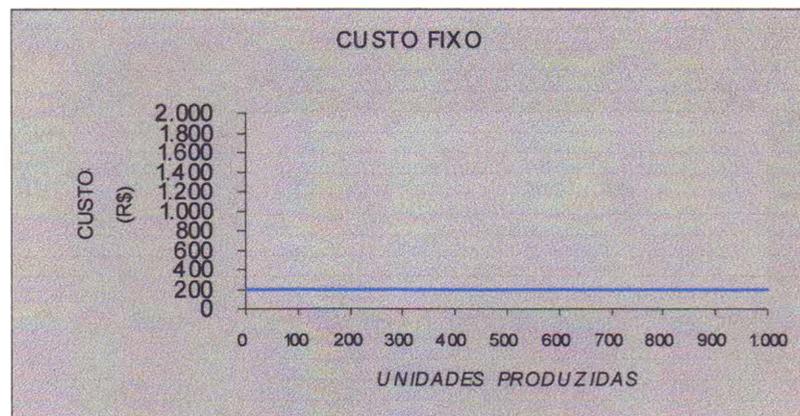
Registram-se no eixo vertical as receitas da empresa, nos diversos níveis de produção e serviços. Assim, exemplificando, quando o preço de cada unidade de produto for de R\$ 1,00 a um volume de vendas de 300 unidades (registradas no eixo horizontal), a receita total (representada no eixo vertical) será de R\$ 300,00.

No caso do Hotel, e especificamente quanto à receita de hospedagem, é recomendável estabelecer-se a linha de receita na capacidade máxima de ocupação.

Assim, na reta horizontal se registra em (%) o nível de ocupação, até a ocupação total (100%).

Para a demonstração gráfica dos custos, não se pode esquecer que num determinado nível de produção ou ocupação, os custos fixos permanecem constantes, enquanto que os custos variáveis oscilam de acordo com o volume de produção e ocupação. O total será o somatório dos custos fixos e variáveis. Os custos fixos são demonstrados através de uma reta paralela à reta horizontal do gráfico.

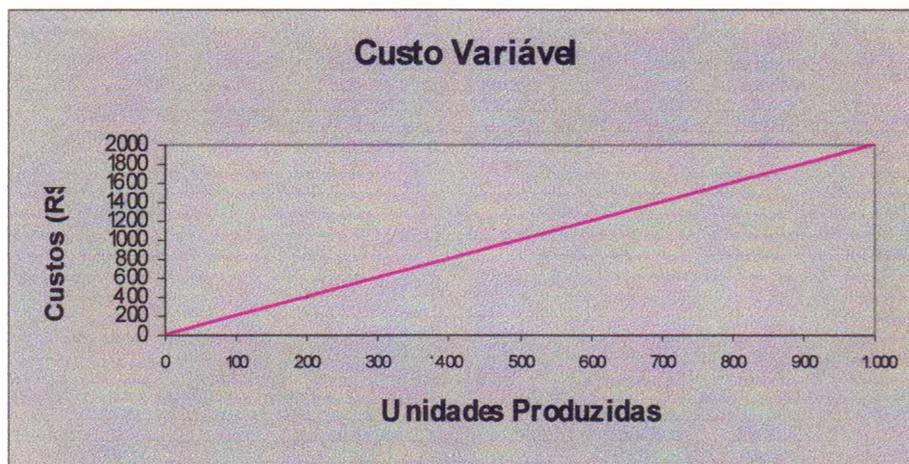
Se os custos fixos forem de R\$ 200,00, significa que este custo permanecerá constante, em nível de produção ou ocupação. Esta situação é demonstrada no gráfico a seguir:



Para o gráfico dos custos variáveis, recorde-se o conceito de que os custos por unidade são os mesmos em qualquer volume de produção e ocupação.

Se o custo por unidade é de R\$ 2,00, no volume de produção de 300 unidades, o custo variável total será de R\$ 600,00; ao nível de 600 unidades produzidas, o custo variável total será de R\$ 1.200,00. O traçado da reta do custo variável é semelhante ao da reta das receitas, iniciando-se no ponto "0", considerando-se que, neste ponto, se não houver produção ou ocupação, não haverá custo variável.

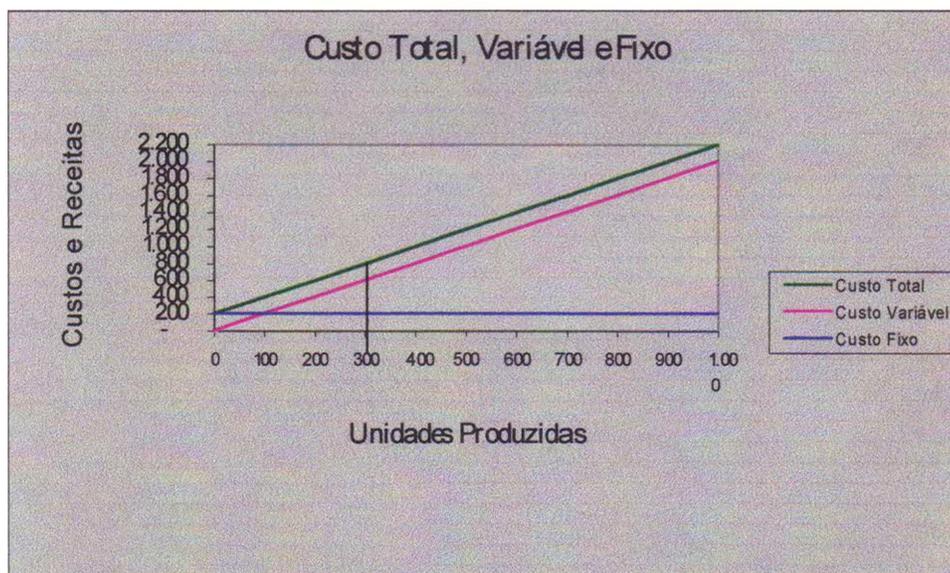
O gráfico a seguir, apresenta o custo variável, em que o custo total ao nível de produção ou ocupação máxima é de R\$ 2.000,00, ou seja, 1.000 unidades a R\$ 2,00.



Após estabelecidas as retas dos custos fixos e variáveis, será traçada a reta do custo total, que corresponde à soma das duas retas.

Considerando-se que mesmo sem produção ou ocupação a empresa tem um custo fixo de R\$ 200,00, a reta do custo total inicia no eixo vertical ao nível de R\$ 200,00, sendo paralela à reta do custo variável.

O ponto final da reta será quando forem produzidas 1.000 unidades ao custo total de R\$ 2.200,00, pois neste nível de produção e ocupação, o custo variável será de R\$ 2.000,00 ($1.000,00 \times R\$ 2,00$) e o custo fixo permanecerá em R\$ 200,00.



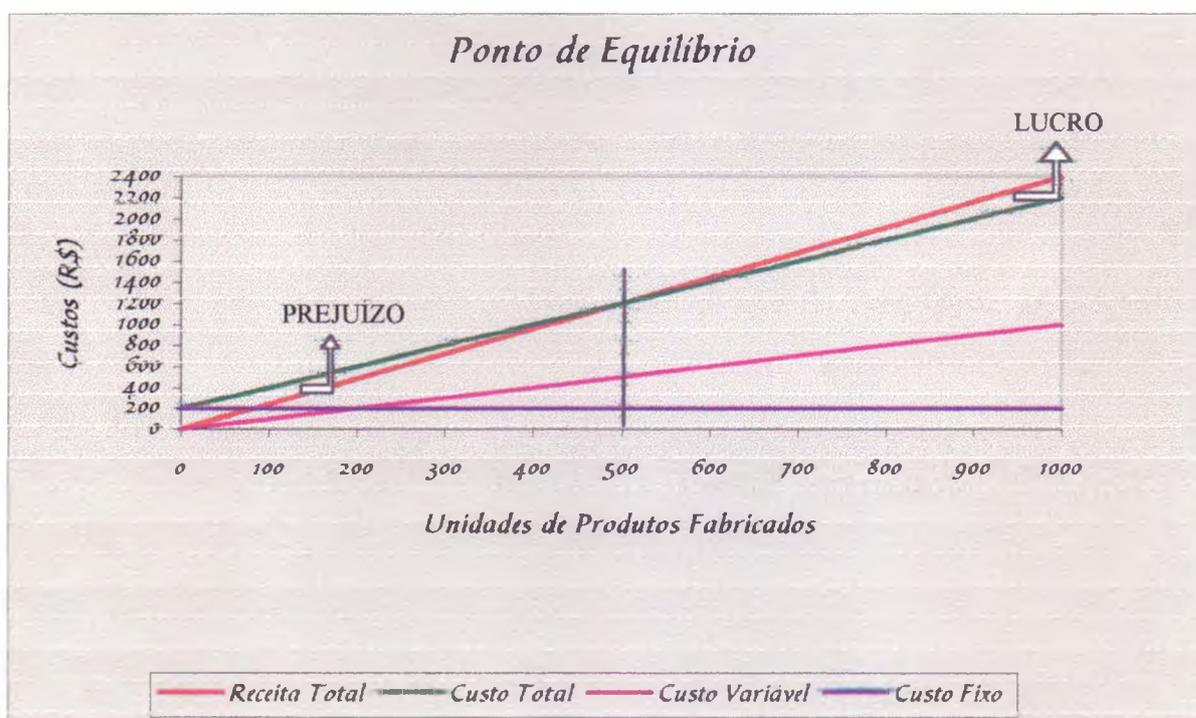
Neste último gráfico, pode-se verificar o custo total, em vários níveis de produção e ocupação. Para isto, serão traçadas perpendiculares aos eixos horizontal e vertical, apurando-se os valores.

Por exemplo, para se saber o custo total de 300 unidades produzidas traça-se uma perpendicular ao eixo horizontal no ponto 300. Esta perpendicular atinge primeiramente a reta do custo fixo que, projetada sobre o eixo vertical, mostra o valor de R\$ 200,00.

Continuando-se a perpendicular, atinge-se o custo variável de R\$ 600,00 e, a seguir, a perpendicular alcança a reta do custo total. Neste ponto, traçando-se uma linha paralela ao eixo horizontal, encontra-se no eixo vertical o volume de R\$ 800,00, que corresponde ao Custo Total.

A elaboração de gráficos distintos para as receitas, custo fixo e custo variável teve por objetivo facilitar o entendimento da aplicação do processo gráfico.

Na prática, a representação é feita em um único gráfico contendo todas as retas:



O ponto em que a reta da receita atinge a reta do custo total, ou seja, onde acontece a interseção das duas retas, é o Ponto de Equilíbrio, onde a empresa não tem lucro ou prejuízo. No gráfico o Ponto de Equilíbrio corresponde a uma produção de 500 unidades do produto, a um custo total de R\$ 1.200,00.

A apuração do lucro através do gráfico, é feita traçando-se uma perpendicular ao eixo horizontal e quando ela atinge a reta do custo total, mede-se o eixo vertical a distância entre a receita e o custo total.

Exemplificando-se, a produção de 800 unidades representa um custo de R\$ 1.800,00 que, comparando com a receita neste nível de produção de R\$1.920,00, dará um lucro de R\$

120,00 (1.920,00 - 1.800,00). Operando abaixo do Ponto de Equilíbrio, a empresa terá prejuízo. Exemplificando-se, a venda de 200 unidades, dará um custo total de R\$ 600,00 que, comparado com a receita de R\$ 480,00, acusará um prejuízo de R\$ 120,00.

Assim, observa-se no gráfico que haverá lucro quando a reta da receita está acima da reta do custo total.

Na aplicação do Ponto de Equilíbrio, deve-se observar que quanto maior for o valor do custo fixo, tanto maior deverá ser o volume de vendas para atingir-se o Ponto de Equilíbrio. Isto se aplica principalmente nos hotéis onde há uma elevada incidência de custos fixos, em especial na área de hospedagem, em função dos investimentos patrimoniais nos apartamentos. Em geral, nas aquisições de máquinas e equipamentos, embora ocorra um aumento nos custos fixos (manutenção e depreciação principalmente), espera-se que o equipamento reduza outros custos operacionais.

Entretanto, se em função dos novos equipamentos não forem reduzidos os custos variáveis em valor superior ao aumento dos custos fixos, o Ponto de Equilíbrio aumentará, com redução da margem de lucro.

Para a aplicação desta técnica em hotel que comercializa vários produtos e serviços, é desejável estabelecer-se o Ponto de Equilíbrio para cada dos produtos oferecidos.

A maior dificuldade neste caso é a distribuição do custo fixo global em cada produto, o que deve ser determinado através de critérios técnicos de rateio, específicos de cada hotel.

1.2 Margem de Segurança

Na atividade hoteleira, ocorrem oscilações significativas nas vendas e principalmente quedas por flutuações estacionais, obrigando os hotéis a manter custos fixos elevados.

Nestas circunstâncias desfavoráveis, o Administrador deve utilizar instrumentos de gestão que lhe possibilitem avaliar a situação e antecipar providências e decisões. Assim, com base nos conceitos relativos ao Ponto de Equilíbrio, utiliza-se a Margem de Segurança, que consiste em apurar o limite em que as vendas poderão ser reduzidas, até atingir o Ponto de Equilíbrio.

Uma diminuição no índice de segurança alertará o Administrador quanto à necessidade de tomar providências antecipadamente, principalmente com relação à revisão de tarifas ou tabelas de preços e redução de custos.

O exemplo a seguir ilustra a aplicação do conceito de Margem de Segurança:

Considera-se um hotel que apresente a seguinte estrutura de custos e resultados:

- Receitas /Vendas	R\$ 500.000	100%
- Custo Variável	R\$ 375.000	75%
- Margem de Contribuição	R\$ 125.000	25%
- Custo Fixo	R\$ 100.000	
- Resultado	R\$ 25.000	

Cálculo do Ponto de Equilíbrio:

$$\frac{\text{Custo Fixo}}{\text{Margem de Contribuição}} = \frac{100.000}{0.25} = 400.000$$

Considerando-se o volume de vendas de R\$ 500.000 em relação ao volume de vendas no Ponto de Equilíbrio, conclui-se que a Margem de Segurança é de R\$ 100.000, ou seja, 1,25 em relação ao Ponto de Equilíbrio apurado pela divisão do volume de vendas (R\$ 500.000,00), pelo valor do Ponto de Equilíbrio (R\$ 400.000,00).

Conclui-se ,pois, que as vendas atuais poderão ser reduzidas em R\$ 100.000,00 (500.000,00 - 400.000,00) até atingir a situação de prejuízo.

2. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Num conceito simplista, preço significa o valor de troca de uma mercadoria ou serviço vendido. Entretanto, o conceito de preço é bem mais amplo do que uma simples relação numérica. O preço está relacionado com prazo de pagamento, descontos oferecidos, política de estoques, mercado, concorrência, elasticidade da demanda, conjuntura econômica global e setorial, etc.

Enfim, o preço não se fundamenta em um parâmetro fixo, sendo influenciado por diversos fatores e circunstâncias. Basicamente, a determinação do preço é feita tendo por base três aspectos:

- custo do produto ou serviço
- mercado
- concorrência

2.1 Determinação do Preço em Função do Custo do Produto

O custo tem uma importância fundamental na fixação do preço e reflete o nível de preço que a empresa poderá praticar para ser competitiva. Em hotelaria, utiliza-se com frequência o critério de estabelecer-se o preço em função do custo, ou seja, através da aplicação do "mark up" pela facilidade de uso imediato e por estar consagrada esta prática.

O processo baseia-se na apuração do custo direto do produto e sobre este valor é aplicado um percentual correspondente aos demais custos incidentes e a uma margem de lucro desejada para a determinação do preço de venda.

2.2 Determinação dos Preços em Função do Mercado

A determinação dos preços pode ser feita também de acordo com o mercado, o que significa avaliar as situações conjunturais de oferta e procura de bens e serviços que podem ser influenciadas decisivamente por flutuações cíclicas e estacionais.

Neste caso, existem várias situações a serem analisadas, destacando-se:

- situação em que o preço é estabelecido automaticamente pelo mercado em função da oferta e procura, não tendo a empresa qualquer influência sobre os fatos;
- situação em que a empresa tem o controle do preço, podendo influir sobre a oferta do produto ou serviço;

Como limitação, a empresa não tem o domínio da quantidade do produto que pode vender, pois isto depende de decisão e capacidade da demanda do produto. Assim, embora a empresa tenha o controle do preço, à medida que este aumenta, as vendas decrescem (procura elástica).

Neste caso, a empresa deve adotar uma política de assegurar os preços em níveis razoáveis e limitar a sua margem de lucro a fim de manter a sua presença no mercado.

✓ situação em que existe várias empresas oferecendo produtos e serviços similares no mesmo mercado. Neste caso há uma tendência de fixação de preços relativamente estáveis e uniformes.

As restrições aos aumentos de preços decorrem dos riscos das outras empresas não acompanharem os níveis praticados, mantendo seus preços em patamar inferior, gerando, como consequência perda do mercado.

Por outro lado, uma redução dos preços poderiam levar os concorrentes a adotar o mesmo procedimento, generalizando o prejuízo, o que não é da conveniência de nenhuma das empresas que atuam no mercado;

✓ situação da existência, no mercado, de empresas de maior expressão, detendo um relativo domínio do preço, cujo níveis praticados são adotados pelas demais empresas.

Nesta posição em que o preço de mercado é determinado por uma única empresa, o resultados das demais passam a depender exclusivamente da capacidade de cada uma em administrar os seus custos.

✓ a situação em que o preço é estabelecido pelas empresas em conjunto, abrangendo o mercado de atuação de cada uma, preços diversificados, períodos de promoções e lançamentos, etc.

Este fator, além de outros imprevisíveis, impõe ao administrador um profundo conhecimento e acompanhamento do mercado em que atua, principalmente quanto à elasticidade da oferta e procura, ou seja, a variação da procura de bens em decorrência da variação do preço.

Para isto deve utilizar técnicas específicas, pesquisas mercadológicas, estatísticas de comportamento e tendências e ainda análise de outros fatores que interferem na sua atividade, tais como:

- ✓ política fiscal tributária, salarial, etc.;
- ✓ conjuntura econômica, social, política, cultural, etc.;
- ✓ alterações de hábitos e costumes dos clientes;
- ✓ comportamento da concorrência;
- ✓ alteração no "ponto de equilíbrio" da empresa.

O conhecimento destes aspectos básicos permitirá ao administrador dispor de fundamentos técnicos para tomada de decisões, entre as quais:

- ✓ alterações na composição de produtos e serviços de linha;
- ✓ diferenciação dos produtos ofertados;
- ✓ lançamentos de novos produtos e serviços;
- ✓ campanhas de promoção de preços;
- ✓ revisão da política de marketing e publicidade;
- ✓ planejamento a médio e longo prazo;
- ✓ política de preços e crédito;
- ✓ previsão de vendas e margem de lucro;
- ✓ programa de redução de custos.

2.3 Determinação dos Preços em Função da Concorrência

Esta prática é adotada habitualmente no ramo de hotelaria através da troca de informações ou pesquisa informais no mercado. Via de regra, são considerados os preços dos estabelecimentos que reconhecidamente dispõem de melhor estrutura técnica para o cálculo de custo.

Além disto poderão ser adotados os preços dos hotéis que pela sua estrutura de serviços tenham um custo operacional elevado, o que oferecem maior segurança aos Hotéis que praticam os seus preços e que tenham um custo reconhecidamente menor, em função da sua estrutura de serviços.

3. CUSTOS VERSUS PREÇOS DE HOSPEDAGEM

A análise de custos da área de hospedagem compreende basicamente os seguintes procedimentos:

Cálculo da taxa de ocupação:

O principal parâmetro de controle da hospedagem do hotel, é o índice ou taxa de ocupação, que consiste na relação percentual entre o número de unidades de habitação existentes (capacidade instalada) num determinado período de tempo.

Exemplo; em um hotel com uma capacidade instalada de 200 apartamentos, a uma ocupação teórica no mês, com uma ocupação total, seria:

$$200 \text{ apartamentos} \times 30 \text{ dias} = 6.000 \text{ diárias disponíveis.}$$

Se durante o mês ocorreu uma ocupação de 4.350 apartamentos, o índice ou taxa de ocupação será:

$$\frac{4.350 \text{ (diárias ocupadas ou vendidas)} \times 100}{6.000 \text{ (diárias disponíveis)}} = 72,5\%$$

Determinação dos Preços de Hospedagem

Para verificação da tarifa de hospedagem devem ser considerados os seguintes parâmetros de cálculo:

- receita total ou vendas previstas em moeda nacional;
- n.º. de apartamentos existentes/ disponíveis para a venda;
- previsão de apartamentos ocupados/ vendidos;
- taxa ou índice de ocupação (%);
- dias de funcionamento/ ano.

$$\text{Diária Média} = \frac{\text{Receita Total de Hospedagem}}{\text{N.º. de Apt}^\circ \text{s} \times \text{Taxa de Ocupação (\%)} \times \text{Dias de Funcionamento}}$$

Exemplo prático:

- Volume de Vendas previsto:	R\$ 4.750.000,00
- N.º. de apartamentos existentes/ disponíveis	100
- Taxa de ocupação (%):	65 %

- Dias de funcionamento/ ano: 365 dias

$$\text{Diária Média} = \frac{4.750.000,00}{100 \times 0,65 \times 365} = \frac{4.750.000,00}{23725} = 200,21$$

Apuração dos Custos de Hospedagem

A apuração do custo de um apartamento é feita pela divisão do custo total da área de hospedagem pelo volume de ocupação efetiva dos apartamentos no período. O cálculo deve considerar as situações em que o hotel dispõe de apenas um tipo de apartamento ou quando mantém apartamentos de diversos tipos com tarifas diversificadas, o que é praticamente generalizado nos hotéis.

No caso mais simples, de hotel que possui apenas um tipo de apartamento, o cálculo é feito pela divisão do custo total da área de hospedagem, apurado pelo Mapa de Custos e Resultados, pelo total da ocupação dos apartamentos no período. Por exemplo:

Custo Total da hospedagem:	R\$ 300.000, 00
Ocupação efetiva no mês:	2.500 diárias
Custo por apartamento:	$\frac{R\$ 300.000, 00}{2.500} = R\$ 120, 00$

No caso de hotel com vários tipos de apartamentos e tarifas diversificadas, para a apuração do custo deve ser adotado um critério de distribuição proporcional aos vários tipos de apartamentos. O critério consiste na aplicação de um processo de correção, utilizando-se de índices de equivalência, estabelecidos de acordo com algumas características específicas de cada apartamento, como:

- área ocupada de cada apartamento (m ²);
- valor patrimonial atribuído a cada apartamento, apurado em função dos investimentos ou benfeitorias feitas nos mesmos em móveis, utensílios, instalações, decoração, etc., acrescido de uma valorização, considerando-se critérios subjetivos de avaliação: localização, acabamento, etc.

No exemplo a seguir, é apresentado o processo de cálculo do índice de equivalência num hotel que possui três tipos de apartamentos, com as seguintes características de operação:

Tipo de apartamento	Capacidade Instalada	Ocupação Total/ Mês	Ocupação Efetiva/ Mês (%)
Standard	50	1.500	975
Simplex	40	1.200	780
Luxo	10	300	195
Total	100	3.000	1.950

FATORES DE CORREÇÃO

Tipo de Apto.	No.de Apto ocupados	Área de cada Apto. (m2)	Valor de cada Apto	Base de Cálculo	Índice de Equivalência	Fator de Ocupação diária	%	Custo por tipo de Apto.	Custo de cada Apto.
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Standard	975	25	5000	125.000	1.00	975,00	28,35	4.252,50	4,36
Simplex	780	35	7000	245.000	1.96	1.528,80	44,44	6.666,00	8,54
Luxo	195	50	12.000	600.000	4.80	936	27,21	4.081,50	20,93
Total	1.950					3.439,80	100,00	15.000,00	

Observações:

- (1) - tipos de apartamentos do hotel
- (2) - volume de ocupação efetiva de cada apartamento no período
- (3) - área de cada apartamento
- (4) - valor patrimonial de cada apartamento, ou seja, total dos investimentos em imobilizações, instalações e benfeitorias realizadas em cada um, tais como móveis, utensílios, decoração, obras, valor de localização, etc.
- (5) - base de cálculo ou fator de ponderação obtido pela multiplicação da área ocupada (m2) pelo valor patrimonial de cada apartamento, ou seja, (3) x (4).
- (6) - apuração do "índice de equivalência" em que se atribui o índice "1" a qualquer tipo de apartamento e divide-se os valores base de cálculo - item (5) - de cada apartamento pelo valor do apartamento ao qual foi atribuído o índice "1".
- (7) - apuração do valor de ocupação multiplicando-se a ocupação de cada apartamento pelo respectivo índice de equivalência, ou seja, (2) x (6)

Após calculados os fatores de cada apartamento apura-se a soma total.

- (8) - cálculo da porcentagem do fator de ocupação de cada apartamento em relação à soma dos fatores de cada apartamento (7)
- (9) - aplicação do percentual de participação de cada apartamento (8) sobre o total de custo de hospedagem apurado através do Mapa de Custos e Resultados, calculando-se o custo de cada tipo de apartamento.
- (10) - apuração do custo de cada apartamento, dividindo-se o custo de cada tipo (9) pelo número de apartamentos ocupados/ diárias vendidas no período (2).

4. CUSTOS VERSUS PREÇOS DE ALIMENTOS E BEBIDAS

A apuração dos custos e resultados de cada unidade de produção e serviços da área de Alimentação e Bebidas é feita através do Mapa de Custos e Resultados (MCR). Entretanto, para a fixação do preço de venda, quantidades a produzir e, conseqüentemente, obter-se a margem de lucro unitário, deve ser apurado o custo individualizado dos diversos produtos e bebidas produzidos e comercializados.

Para o processo de cálculo é utilizada a Ficha Técnica, que contém todos os itens de custo - direto e indireto - aplicados na execução de um prato ou preparação de uma bebida, tais como:

- materiais;
- mão-de-obra;
- outros custos indiretos.

A ficha permite ainda a apuração do custo/preço total e unitário, além de outras informações relativas à evolução dos custos e preços.

A ficha técnica deverá também identificar processo de elaboração do prato e os custos operacionais de transformação, independentemente dos custos diretos e indiretos. Este aspecto é importante para a avaliação do grau de dificuldade de processamento em comparação com produtos similares que utilizam técnicas diferenciadas de execução e, conseqüentemente, podem ter custos também diferentes.

Os registros na Ficha Técnica são feitos com base nas receitas ou composição dos produtos, em porções ou unidades padrões de produção ou venda.

As guarnições, molhos, temperos, cremes, etc. que compõem o prato ou bebida poderão ser incluídos na Ficha Técnica ou ser registrados em fichas próprias, o que é recomendável no caso dos mesmos ingredientes serem aplicados em vários pratos e o custo justificar.

A exatidão da Ficha Técnica depende do trabalho de valorização e quantificação correta dos materiais que compõem cada produto, processo e tempo gasto na execução, bem como da atualização periódica dos valores e processos de elaboração.

Para se obter o custo final, na ficha técnica, além dos custos diretos e indiretos de produção, devem ser agregadas as despesas de administração, vendas, financeiras, etc. Estas informações serão apuradas através dos demonstrativos contábeis, sob a forma de taxas ou percentuais que serão aplicados sobre os custos diretos e indiretos.

A Ficha Técnica servirá como medida comparativa e instrumento de acompanhamento da evolução dos custos e margem de lucro, através da relação percentual custo/venda. Ocorrendo qualquer alteração no percentual, deverão ser avaliadas as alternativas de aumento do preço, redução de custos, retirada do produto do cardápio, alteração na sua composição, etc.

A incidência do ICMS sobre os produtos elaborados é um dos aspectos importantes a se considerar na apuração do custo através da Ficha Técnica. Pela compra dos materiais, o hotel se credita do imposto e a incidência ou despesa se opera sobre a venda do prato, ou seja, é calculado sobre a receita das vendas. A diferença entre o crédito na compra e a despesa na venda se constitui no valor a pagar, que é considerado como custo efetivo.

Tendo em vista que as compras são contabilizadas pelo valor do custo excluído o ICMS, no cálculo do custo unitário do produto, pela Ficha Técnica, na prática, costuma-se utilizar a percentagem total do ICMS incidente sobre o produto, sem considerar-se o diferencial entre a compra e a venda, o que é incorreto.

Composição do Custo dos Pratos

Embora haja variação nos preços, o custo de cada item que compõe o custo dos produtos mantém-se relativamente constante em relação ao custo total, quando expresso em percentagem. Assim, a comparação permanente das percentagens acusará qualquer variação significativa que ocorrer. A redução do lucro bruto, que é o dado mais significativo, deverá ser objeto de análise detida para identificação da sua causa e tomada de decisão.

As variações poderão ser causadas pelos seguintes fatos principais:

- aumento do preço de compra de alguns itens;
- alteração na composição dos produtos pela substituição ou troca de alguns itens;
- quantidade do material utilizado;
- desperdícios e perdas na elaboração dos pratos;

- falta de controle nas porções de produtos servidos;
- ineficiência nas compras;
- falhas e deficiências na forma de preparação dos pratos;
- deficiências de supervisão e controle;
- obsolescência nos equipamentos e utensílios utilizados para a elaboração dos produtos.

Assim, através da ficha Técnica atualizada deve ser feito o acompanhamento permanente dos dois parâmetros básicos de controle:

- 1º. - percentagem de cada item de custo em relação ao custo total;
- 2º. - percentagem do custo total em relação ao valor de venda do produto.

Preço de venda de um produto

Para se estabelecer o preço de venda de um produto utiliza-se a fórmula a seguir, que apura o nível de preço no ponto de equilíbrio ou o preço sem lucro:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo do Produto Acabado}}{1 - (\dots + \dots + \dots + \dots + \dots)} \times 100$$

No denominadores da fórmula, nos espaços em branco, incluem-se as percentagens relativas aos itens de despesas indiretas, tais como despesas administrativas, vendas impostos, financeiras, etc. Por exemplo, se o custo do produto acabado for R\$ 13, 50 (custo do material, mão-de-obra direta e indireta), o preço de venda sem lucro, ou seja, no Ponto de Equilíbrio, será:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{13,50}{1,00 - (0,7\% + 0,10\% + 0,12\% + 0,9\%)} = \frac{13,50}{(1,00 - 0,38)} = \frac{13,50}{0,62}$$

$$\text{Preço de Venda} = \text{R\$ } 21,77$$

Para a cálculo do Preço de Venda com Lucro, divide-se o preço no Ponto de Equilíbrio pelo percentual desejado para margem de lucro. Assim, no exemplo acima, se aplicada uma margem de lucro de 70% , o preço final do produto seria:

$$\text{Preço Final} = \frac{21,77}{0,70} \times 100 = \text{R\$ } 31,10$$

O índice aplicado no denominador, que corresponde a uma percentagem desejada de lucro, é denominado tecnicamente de “mark up”.

Embora, na maioria dos hotéis exista uma tendência de aplicação uniforme do “mark up”, é recomendável que cada prato do cardápio tenha um índice específico, de acordo como grau de dificuldade de sua elaboração.

Além disto, para os pratos mais requintados poderá ser aplicado um “mark up” mais elevado para compensar a redução em outros pratos cujos preços sejam regulados pelo mercado ou pela concorrência.

As restrições quanto à utilização do processo de “mark up” decorrem da simplicidade da sua formulação e pela aplicação generalizada do mesmo índice sobre produtos com processos de elaboração e demanda diferenciados.

Isto pode significar um risco, quando o hotel não dispõe de uma eficiente estrutura de apuração de custos e utiliza percentuais fixos para os custos indiretos e despesas administrativas.

Além da aplicação do “mark up” para estabelecer o preço de venda com base no custo do produto, os hotéis adotam a prática de tomar o preço de mercado como referência para determinar o custo que deve ser praticado. Este procedimento fundamenta-se no fato de que, via de regra, os preços já estão definidos pelo mercado concorrente. Neste caso, estima-se o custo e o lucro desejado, apurando-se o limite de custo que pode ser admitido para aplicar o preço de venda ao nível estabelecido pelo mercado. Por exemplo, se for estabelecido o preço de R\$ 54, 00 para um determinado prato e o custo foi estimado em 35 % da receita de vendas, pode-se estabelecer:

$$R\$ 54,00 \times 35 \% = R\$ 18,90$$

O valor obtido de R\$ 18,90 corresponde ao limite de custo que deve ser mantido para obter-se uma margem de lucro de, por exemplo, 65 % , ou seja:

$$100 \% - 35 \% = 65\%$$

Assim, aplica-se o conceito de que “para um produto cujo preço de venda seja determinado pelo mercado, o importante é definir o quanto produzir e o custo máximo a admitir”.

Com base nos critérios de apuração do custo e preço de cada produto individualmente, no caso de vários produtos englobadamente será utilizada a fórmula:

$$P = \frac{X + Y}{V} \times 100$$

P = percentual do custo dos produtos em relação à venda;

X = custo de mão-de-obra utilizada;

Y = gastos gerais de produção;

V = faturamento previsto.

Exemplo:

Faturamento previsto (V) :	R\$ 150.000
Custos com mão-de-obra (X):	R\$ 60.000
Gastos gerais (Y) :	R\$ 20.000
Lucro Líquido desejado:	10%

$$P = \frac{60.000 + 20.000}{150.0} \times 100 = \frac{80.000}{150.000} \times 100 = 53,30\%$$

O percentual obtido significa que os custos de pessoal e gastos gerais representam 53,30 % sobre o faturamento previsto. Somando-se a este percentual o nível de lucro desejado de 10 %, obtém-se o percentual de 63,30 %.

Por dedução, apura-se que o custo do material corresponde a um percentual de 36,7 % (100 - 63,30) do faturamento, ou seja, R\$ 55.000, e, finalmente,

Faturamento	R\$ 150.000	100,00%
Custos:		
Materiais	R\$ 55.000	36,70 %
Mão-de-Obra	R\$ 60.000	40,00 %
Gastos Gerais	R\$ 20.000	13,30 %
Custo Total	R\$135.000	90,00 %
Lucro	R\$ 15.000	10,00 %

Conclui-se que o custo máximo que pode incidir aplicado sobre os produtos é indicado pela relação:

$$\frac{100,00}{36,70} = 2,70\%$$

Digamos que o preço de venda de um prato é de R\$ 53,20, aplicando -se o índice acima de 2,70, tem -se:

$$\frac{53,20}{2,70} = R\$ 19,70$$

Assim, o custo do item materiais na composição do produto não pode exceder ao valor de R\$ 19,70, para uma margem de lucro de 10 %.

Este critério de medida relativa pode ser utilizado em outros setores do hotel e, particularmente, para os produtos padronizados oferecidos, como o café da manhã, pratos “à la carte”, pratos-sugestão, etc.

O cálculo do custo de um banquete, festa de casamento, recepção, etc., poderá ser feito adotando-se os mesmos critérios de fixação do preço de um prato, já que é conhecido o valor dos materiais utilizados ou os cardápios-padrão, e se pode estabelecer o valor a cobrar do cliente, com base no lucro bruto desejado.

Deve-se considerar, porém, que tratando-se de um evento de maior expressão, as despesas devem ser avaliadas com maior margem de segurança, principalmente tendo em vista os custos especiais como a decoração, música, fotografia, mão-de-obra adicional, etc.

A principal atenção deve ser concentrada nos gastos gerais e no lucro líquido que se deseja obter, como percentagem sobre as vendas. As informações relativas às percentagens dos gastos gerais e lucro sobre a receita devem ser obtidos principalmente dos dados históricos de eventos anteriores ou avaliação das condições do mercado.

5. ANÁLISE DE VALOR

Conceitualmente, análise de valor significa um processo de identificação dos custos desnecessários que nada acrescentam aos produtos e serviços. Este conceito é aplicado com resultado significativos em termos de aumento de produtividade e redução dos custos. O fundamento básico desta técnica é dar maior atenção aos custos dos componentes agregados ao produto e valor destes custos.

Este custos agregados não são os custos diretos que fazem parte integrante do produto, porém referem-se aos custos desnecessários ou supérfluos, que não afetam a qualidade, utilização, aparência ou até mesmo o preço do produto.

A utilidade da sua aplicação decorre principalmente das dificuldades enfrentadas pela empresa, pela pressão da concorrência e limitações do mercado consumidor, que não admitem o repasse automático e indiscriminado da elevação dos custos para os preços.

Atualmente, os procedimentos habituais para diminuição de custos concentram-se em medidas para reduzir os custos do materiais, tempo de produção, mão-de-obra, despesas, gastos gerais e etc.

Sem invalidar ou questionar os benefícios destas providências e medidas, a análise de valor aborda o aumento da produtividade, direcionando-se diretamente ao cliente

consumidor, ou seja, para as funções do produto sob os aspectos de quantidade, qualidade e importância.

Nesta acepção, a análise de valor consiste na verificação de todos os itens de custo, que via de regra não são percebidos, podendo ser eliminados por desnecessários e inúteis.

Pode-se citar como exemplo:

- ✓ desperdícios dos processos de elaboração dos produtos por falta de um controle e planejamento eficientes;
- ✓ métodos de produção inadequados ou superados;
- ✓ sistema de armazenagem impróprio e oneroso;
- ✓ fluxos, tempos e movimentos incorretos;
- ✓ composição ou especificação inadequada do produto;
- ✓ itens complementares ou adicionais ou incorporados aos produtos que são despercebidos pelos clientes, podendo ser suprimidos ou substituídos por outros de menor custo.

A aplicação da análise requer principalmente muita criatividade e um enfoque crítico rigoroso quanto ao significado real e expressão dos custos adicionais, sob a ótica do cliente consumidor.

No ramo hoteleiro, há condições plenas para a aplicação desta técnica, em função dos métodos e conceitos tradicionais que são adotados principalmente pelos processos de produção agregados a cada produto ou serviço básico.

O importante é a conscientização e o empenho de se procurar uma alternativa mais econômica para oferecer o produto e serviço, proporcionando o mesmo grau de satisfação do cliente.

CONCLUSÃO

A dinâmica com que se operam as transformações no cenário econômico- político mundial, fez com que a Ciência que estuda o Patrimônio das Entidades - a Contabilidade - criasse sistemas de informações modernos que permitissem o melhor gerenciamento de Custos, até mesmo em empresas prestadoras de serviços, que, eventualmente, faziam o uso de Custos somente para avaliação dos "Estoques de Serviços em Andamento".

Dentro deste ecossistema evolutivo, temos os hotéis, os quais são empresas prestadoras de serviços para a "indústria sem chaminé", que é o Turismo.

O volume de operações dentro da entidade hoteleira é bastante complexo e requer um nível de detalhamento muito grande, exigindo, para isso, um Sistema de Controle de Custos que tenha condições de analisar minuciosamente o desempenho e resultados por produto e por serviço.

Para se atingir o sucesso do Sistema de Custos implantado em hotéis, é necessário que haja integração entre Contabilidade e Sistema de Custos, não esquecendo de se observar o critério da consistência .

Dentro da atividade hoteleira os Centros de Custos que mais se destacam são os de Hospedagem e o de Alimentação e Bebidas, pois estão diretamente ligados aos objetivos e atividades principais do hotel . Desta forma, os materiais de maior consumo são os gêneros alimentícios, as bebidas e os materiais de apoio aos hóspedes. Há que se ressaltar o fato de ocorrer perdas significativas nas áreas de Alimentação e Bebidas em virtude de sua natureza perecível. Havendo habitualidade destas perdas, deve-se considerá-las contabilmente, mediante ajuste nos estoques e no custo dos materiais consumidos, haja vista sua repercussão nos custos e resultados.

A fidelidade do Sistema de Custos, depende fundamentalmente, do controle de estoques pelas repercussões na apuração dos resultados, para isso, recomenda-se a utilização do inventário permanente.

No que diz respeito à frequência das transferências internas de materiais, deve-se ter atenção na dinâmica do hotel, inclusive em eventos especiais, a fim de controlar e coordenar os consumos dos Centros de Custos .

Os custos indiretos serão distribuídos de acordo com as características de cada hotel, mediante adoção de critérios de rateio considerando-se as disponibilidades de informações e complexidade da apuração.

Um aspecto relevante na área hoteleira, é a flexibilidade quanto à classificação dos custos em variáveis, respeitando-se as características de cada hotel. O mais importante é o conhecimento das despesas que permanecem constantes, embora haja variação nos níveis de ocupação ou produção.

Com relação ao Sistema de Custeio por Absorção e ao Sistema de Custeio Variável, pode-se perfeitamente realizar suas aplicações à área hoteleira simultaneamente, incrementando ainda mais o leque de informações para fins gerenciais. Na medida em que o Custeio por Absorção atende aos princípios contábeis, o Custeio Variável atende à análise gerencial, pois permite uma avaliação mais próxima da realidade na relação custo/resultado.

Para que o controle do custo hoteleiro seja realizado de maneira mais acirrada, faz-se o uso de técnicas de análise e planejamento, baseadas em relações de causa e efeito entre receitas e custos. Dentre estas técnicas têm-se o Ponto de Equilíbrio de Hospedagem, que é capaz de demonstrar o nível de ocupação hoteleira em que os custos e receitas de hospedagem são iguais.

Nos hotéis onde há elevados investimentos patrimoniais nos apartamentos, o volume de vendas para atingir-se o Ponto de Equilíbrio, deverá aumentar. Isso decorre do aumento incidente do valor de custo fixo (manutenção e depreciação) em função dos novos equipamentos. Se, em decorrência da aquisição destes equipamentos, não houver redução dos custos variáveis em maior proporção ao aumento dos custos fixos, o Ponto de Equilíbrio aumentará, com redução da Margem de Lucro.

Um outra técnica de importante função na área hoteleira é a Margem de Segurança, pois é capaz de apurar o limite em que as vendas poderão ser reduzidas, até atingir o Ponto de Equilíbrio. Como nesta área, os riscos estão nos grandes períodos de sazonalidade, as vendas caem consideravelmente e os custos fixos elevam-se. Assim, a Margem de Segurança, traduz-se no índice para que se antecipe providências e decisões. Normalmente, acontece revisões nas tarifas de preços e/ou redução de custos.

Nota-se então, a importância dos fatores: custos versus preços de Hospedagem e custos versus preços de Alimentação e Bebidas. Em hotelaria, nas políticas de preços, o critério mais utilizado é a aplicação do "mark - up", ou seja, o preço é estabelecido em função do custo. Há também hotéis que, para determinação do preço de venda, realizam pesquisas informais em outros hotéis que dispõem de melhor estrutura técnica para o cálculo do custo.

Devido à alta competição existente entre determinados hotéis, aplica-se o conceito de que “para um produto cujo preço de venda seja determinado pelo mercado, o importante é definir quanto produzir e o custo máximo a admitir”. Todavia, há que se fazer algumas adaptações, pois cada hotel tem suas particularidades.

O ramo hoteleiro pode ainda fazer uso da análise de valor que, será útil tanto para o empreendimento, na medida em que aborda o aumento da produtividade através da eliminação de itens de custos desnecessários, como para o cliente consumidor que ficará satisfeito com a melhoria quantitativa do produto e serviço.

Assim, o Sistema de Custos terá a sua disposição uma estrutura de informações que assegure à Gerência Administrativa o pleno conhecimento das operações do hotel, permitindo a tomada de decisões, controle e avaliação do desempenho global.

ANEXOS

PLANO DE CONTAS

1 ATIVO

1.1 CIRCULANTE

1.1.1 DISPONÍVEL

1.1.1.1 CAIXA

1.1.1.2 BANCOS CONTA MOVIMENTO

1.1.1.2.01 BANCO DO BRASIL

1.1.1.2.02 BRADESCO

1.1.1.2.03 BANCO ITAÚ

1.1.1.3 APLICAÇÕES FINANCEIRAS

1.1.1.3.01 BANCO DO BRASIL

1.1.1.3.02 BANCO ITAÚ

1.1.2 ESTOQUES A & B

1.1.2.01 ALIMENTOS

1.1.2.02 VINHOS

1.1.2.03 CERVEJAS E REFRIGERANTES

1.1.2.04 ALCOOL

1.1.2.05 FRIGOBAR

1.1.2.06 TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

1.1.2.07 (-) TRANSFERÊNCIAS EXPEDIDAS

1.1.3 CRÉDITOS

1.1.3.1 DUPLICATAS A RECEBER

1.1.3.1.01 TICKET RESTAURANTE

1.1.3.1.02 HÓSPEDES EM CURSO

1.1.3.1.03 PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

1.1.3.2 CARTÕES DE CRÉDITO

1.1.3.2.01 SOLLO/ AMEX

1.1.3.2.02 CREDICARD/ DINERS

1.1.3.2.03 VISA (OUROCARD/NACIONAL)

1.1.3.3 ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES

1.1.3.3.01 ADIANTAMENTOS DIVERSOS

1.1.3.3.02 CEASA

1.1.3.3.02 NACIONAL GÁS BUTANO

1.1.3.3.03 MAKRO

1.1.3.4 ADIANTAMENTO A FUNCIONÁRIOS

1.1.3.4.01 ADIANTAMENTO DE SALÁRIOS

1.1.3.4.02 ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIOS**1.1.4 ESTOQUE DE MATERIAIS**

- 1.1.4.01 MATERIAL DE EXPEDIENTE
- 1.1.4.02 MATERIAL DE LIMPEZA
- 1.1.4.03 MATERIAL DE EXPLORAÇÃO
- 1.1.4.04 MATERIAL DE PUBLICIDADE
- 1.1.4.05 PRODUTO DE QUARTO
- 1.1.4.06 LAVANDERIA
- 1.1.4.07 LOUÇAS E PEQUENOS MATERIAIS DE COZINHA
- 1.1.4.08 UNIFORMES E ROUPAS
- 1.1.4.09 MATERIAL DE REPOSIÇÃO
- 1.1.4.10 MATERIAL DE ESCRITÓRIO

1.2 REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 1.2.1 CRÉDITOS
- 1.2.1.1 DIVERSOS

1.3 PERMANENTE**1.3.1 INVESTIMENTOS****1.3.2 IMOBILIZADO**

- 1.3.2.1 VALORES ORIGINAIS CORRIGIDOS
- 1.3.2.1.01 TERRENOS
- 1.3.2.1.02 EDIFICAÇÕES
- 1.3.2.1.03 MÓVEIS, UTENS. E INSTALAÇÕES
- 1.3.2.1.04 VEÍCULOS
- 1.3.2.1.05 MATERIAIS
- 1.3.2.1.06 COMPUTADORES E PERIFÉRICOS

1.3.2.2 DEPRECIAÇÕES ACUMULADAS

- 1.3.2.2.01 (-) EDIFICAÇÕES
- 1.3.2.2.02 (-) MÓVEIS, UTENS.
- 1.3.2.2.03 (-) VEÍCULOS
- 1.3.2.2.04 (-) MATERIAIS
- 1.3.2.2.05 (-) COMPUTADORES E PERIFÉRICOS

1.3.3 DIFERIDO

- 1.3.3.1 DESPESAS PRÉ - OPERACIONAIS
- 1.3.3.2 LEGALIZAÇÃO DE REGISTROS
- 1.3.3.2 AMORTIZAÇÃO ACUMULADA
- 1.3.3.2.01 (-) AMORTIZAÇÕES DIVERSAS

2. PASSIVO**2.1 CIRCULANTE****2.1.1 FORNECEDORES**

2.1.1.1 DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

- 2.1.1.1.01 DIVERSOS
- 2.1.1.1.02 COELCE
- 2.1.1.1.03 TELECEARÁ
- 2.1.1.1.04 EMBRATEL
- 2.1.1.1.05 CAGECE

2.1.2 OBRIGAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTÁRIAS

- 2.1.2.1 SALÁRIOS A PAGAR
- 2.1.2.2 ENCARGOS A RECOLHER
 - 2.2.2.01 INSS
 - 2.2.2.02 FGTS
 - 2.2.2.03 SALÁRIO EDUCAÇÃO

2.1.2.3 TRIBUTÁRIAS

- 2.1.2.3.01 PIS
- 2.2.2.3.02 COFINS
- 2.2.2.3.03 IRRF
- 2.2.2.3.04 ISS
- 2.2.2.3.05 ICMS
- 2.2.2.3.06 IPTU
- 2.2.2.3.07 SPU
- 2.2.2.3.08 IPVA
- 2.2.2.3.09 IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS
- 2.2.2.3.10 IRPJ
- 2.2.2.3.11 CSLL

2.1.3 OUTRAS OBRIGAÇÕES

- 2.1.3.1 COMISSÕES A PAGAR
 - 2.1.3.1.01 COMISSÕES DE AGENTES DE VIAGENS

2.1.4 PROVISÕES DIVERSAS

- 2.1.4.1 TRIBUTÁRIAS
 - 2.1.4.1.01 IRPJ
 - 2.1.4.1.02 CSLL

2.1.4.2 SOCIAIS

- 2.1.4.2.01 DIVIDENDOS PROPOSTOS
- 2.1.4.2.02 FÉRIAS
- 2.1.4.2.03 13º SALÁRIO

2.2 EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1 CREDORES DIVERSOS

2.2.1.1 CRÉDITOS DE EMPRESAS LIGADAS

2.2.2 PROVISÕES

2.2.2.1 PROV. IMPOSTO DE RENDA DIFERIDO

2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

2.3.1 CAPITAL SOCIAL

2.3.1.1 CAPITAL REALIZADO

2.3.1.1.01 CAPITAL SUBSCRITO

2.3.1.1.02 CAPITAL A REALIZAR

2.3.2 RESERVAS

2.3.2.1 RESERVAS DE LUCROS

2.3.2.1.01 RESERVA LEGAL

2.3.2.1.02 RESERVA DE LUCRO A REALIZAR

2.3.2.2 RESERVA DE CAPITAL

2.3.2.2.01 CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL

2.3.2.2.02 INSENTIVOS FISCAIS

2.3.2.3 LUCRO OU PREJUÍZO ACUMULADO

2.3.2.3.01 RESULTADO ACUMULADO

2.3.2.3.02 LUCROS DO EXERCÍCIO

2.3.2.4 AÇÕES EM TESOURARIA

2.3.2.4.01 AÇÕES EM TESOURARIA

3. DESPESAS E CUSTOS

3.1 DESPESAS

3.1.1 DESPESAS OPERACIONAIS

3.1.1.1 DESPESAS COM PESSOAL

3.1.1.1.01 SALÁRIOS

3.1.1.1.02 ENCARGOS SOCIAIS

3.1.1.1.03 IDENIZAÇÕES

3.1.1.1.04 VALES TRANSPORTES

3.1.1.1.05 TREINAMENTO

3.1.1.1.06 UNIFORMES

3.1.1.1.07 ASSISTÊNCIA MÉDICA

3.1.1.1.08 CONFRATERNIZAÇÕES

3.1.1.2 DESPESAS COMERCIAIS

- 3.1.1.2.01 VIAGENS E ESTADAS
- 3.1.1.2.02 COMBUSTÍVEIS
- 3.1.1.2.03 PUBLICIDADES
- 3.1.1.2.04 PROMOÇÕES
- 3.1.1.2.05 COMISSÕES DE AGENTES
- 3.1.1.2.06 COMISSÕES ADM. CARTÃO DE CRÉDITO
- 3.1.1.2.07 HOSPEDAGENS
- 3.1.1.2.08 DECORAÇÃO
- 3.1.1.2.09 FRANCHISING
- 3.1.1.2.10 PROV. P/DEV.DUVIDOSOS

3.1.1.3 DESPESAS PATRIMÔNIAIS

- 3.1.1.3.01 SEGURANÇA
- 3.1.1.3.02 MANUTENÇÃO
- 3.1.1.3.03 SEGUROS
- 3.1.1.3.04 LEASING
- 3.1.1.3.05 VEÍCULOS
- 3.1.1.3.06 DEPRECIACIONES

3.1.1.4 CONSUMO DE MATERIAS

- 3.1.1.4.01 ALIMENTOS
- 3.1.1.4.02 VINHOS
- 3.1.1.4.03 FRIGOBAR
- 3.1.1.4.04 CERVEJAS E REFRIGERANTES
- 3.1.1.4.05 ALCOOL
- 3.1.1.4.06 MATERIAL DE REPOSIÇÃO
- 3.1.1.4.07 LAVANDERIA
- 3.1.1.4.08 LIMPEZA
- 3.1.1.4.09 MATERIAL DE CONSUMO
- 3.1.1.4.10 LOUÇAS E PEQUENOS MATERIAS DE COZINHA

3.1.1.5 DESPESAS ADMINISTRATIVAS

- 3.1.1.5.01 HONORÁRIOS DA DIRETORIA
- 3.1.1.5.02 SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS
- 3.1.1.5.03 MATERIAL DE CONSUMO
- 3.1.1.5.04 IMPRESSOS E XEROX
- 3.1.1.5.05 JORNAIS E REVISTAS
- 3.1.1.5.06 EMOLUMENTOS
- 3.1.1.5.07 ASSOCIAÇÕES, SINDICATOS E AFINS
- 3.1.1.5.08 CONDUÇÕES
- 3.1.1.5.09 REFEIÇÕES
- 3.1.1.5.10 TARIFAS BANCÁRIAS
- 3.1.1.5.11 ALUGUEIS
- 3.1.1.5.12 SERVIÇOS PRESTADOS POR POSSOAS JURÍDICAS

3.1.1.6 DESPESAS TRIBUTÁRIAS

- 3.1.1.6.01 IPTU

- 3.1.1.6.02 SPU
- 3.1.1.6.03 IPVA
- 3.1.1.6.04 ICMS
- 3.1.1.6.05 IRRF/EXCLUVO NA FONTE
- 3.1.1.5.06 PIS-OUTRAS RECEITAS
- 3.1.1.5.07 IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS

3.1.1.7 SERVIÇOS PÚBLICOS

- 3.1.1.7.01 ENERGIA ELÉTRICA
- 3.1.1.7.02 TELEFONE
- 3.1.1.7.03 TELEX
- 3.1.1.7.04 CORREIOS E MALOTES
- 3.1.1.7.05 GÁS
- 3.1.1.7.06 ÁGUA E ESGOTO

3.1.1.8 DESPESAS FINANCEIRAS

- 3.1.1.8.01 JUROS PASSIVOS
- 3.1.1.8.02 VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS
- 3.1.1.8.03 DESCONTOS CONCEDIDOS

3.1.1.9 DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

- 3.1.1.9.01 ICMS
- 3.1.1.9.02 ISS
- 3.1.1.9.03 PIS
- 3.1.1.9.04 COFINS
- 3.1.1.9.05 SERVIÇOS CANCELADOS

3.1.2 DESPESAS NÃO OPERACIONAIS

- 3.1.2.1 DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
 - 3.1.2.1.01 SINISTROS
 - 3.1.2.1.02 ROUBOS E FURTOS
 - 3.1.2.1.03 PERDAS POR INSOLVÊNCIAS
 - 3.1.2.1.04 CORREÇÃO MONETARIA DO BALANÇO

4. RECEITA BRUTA

4.1 RECEITAS

4.1.1 RECEITAS OPERACIONAIS

4.1.1.1 RECEITAS DE FATURAMENTO

- 4.1.1.01 HOSPEDAGENS
- 4.1.1.02 BAR E RESTAURANTE
- 4.1.1.03 LAVANDERIA
- 4.1.1.04 DIVERSAS
- 4.1.1.05 TELEFONIA

4.1.1.2 RECEITAS FINANCEIRAS

- 4.1.1.2.01 JUROS ATIVOS
- 4.1.1.2.02 DESCONTOS OBTIDOS
- 4.1.1.2.03 VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS
- 4.1.1.2.04 RENDAS DE APLICAÇÃO

4.1.1.3 RECEITAS DIVERSAS

- 4.1.1.3.01 RESSARCIMENTO DE DESPESAS
- 4.1.1.2 RECEITAS NÃO OPERACIONAIS
 - 4.1.1.2.1 RESULTADO DA ALIENAÇÃO BENS DE USO

5. APURAÇÃO

5.1 APURAÇÃO

5.1.1 APURAÇÃO

5.1.1.01 RESULTADO DO EXERCÍCIO

- 5.1.1.01.01 PROVISÃO PARA CSLL
- 5.1.1.01.02 PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA
- 5.1.1.01.03 LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

BIBLIOGRAFIA

- ARAÚJO, Eduardo Jenner Farah de, MENEZES, Leila Serra de. **Curso Básico de Hotelaria**. 1. ed. Rio de Janeiro:[s.n.], 1988.
- CASTELLI, Geraldo. **Excelência em Hotelaria: Uma Abordagem Prática**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.
- GOMES, Guilherme Alves. **Hotelaria: Métodos e Procedimentos**. 1. ed. São Paulo: Intelctom, 1987.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. **Custos: Um Enfoque Administrativo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983, 1 v.
- MANUAL de como montar um Hotel de Lazer. 2. ed. Brasília: SEBRAE, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NETO, Carlos. **Contabilidade Hoteleira**. [S.l.]: Centro Nacional de Formação Turística e Hoteleira, [198-?].
- ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de Custos em Hotelaria**. 1. ed. Caxias do Sul, RS: Universidade de Caxias do Sul, 1993.