

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**  
**UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**IVANESSA JOHANNA NEITZKE**

**CUSTEIO DO CAFÉ DA MANHÃ DO HOTEL ÁGUAS CLARAS – GRAMADO (RS)**

**São Leopoldo**

**2021**

IVANESSA JOHANNA NEITZKE

**CUSTEIO DO CAFÉ DA MANHÃ DO HOTEL ÁGUAS CLARAS – GRAMADO (RS)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Ms. Priscila Bordin

São Leopoldo

2021

Dedico este trabalho a todos que me acompanharam durante minha trajetória acadêmica e contribuíram, de alguma forma, para minha formação e para a realização deste estudo.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que fizeram parte do desenvolvimento deste trabalho, em especial a minha orientadora Prof.<sup>a</sup> Ms. Priscila Bordin por ser minha inspiração e me fazer amar a área de Custos, pelo carinho e pela dedicação, bem como por todo suporte oferecido ao longo do ano. Sou grata à minha família, por sempre me incentivar nos estudos, me possibilitando estudar em uma instituição de ensino superior e por me amparar em cada dificuldade que surgiu no decorrer da minha trajetória. Estendo meus agradecimentos aos meus amigos que compreenderam os tantos momentos que não pude me fazer presente. Quanto as amizades feitas na Universidade, meus sinceros reconhecimentos por terem compartilhado comigo de tantos conhecimentos, especialmente aquela por quem tenho uma grande afeição e que foi minha dupla dinâmica por tantos anos, Letícia Tressoldi Darsie. Aos amigos do time *Shiny*, que me incluíram em um projeto incrível e que, atualmente, em pouco tempo, criamos um companheirismo indescritível, agradeço por terem tornado o fim dessa etapa mais leve e certamente memorável. Por fim, encerro meus agradecimentos ao corpo docente do curso de Ciências Contábeis pelos ensinamentos ao longo destes seis anos de estudo, os quais foram fundamentais para a realização deste trabalho de conclusão e para minha formação profissional.

## RESUMO

Este estudo teve como objetivo calcular o custo do café da manhã de um hotel de pequeno porte. Para tanto, foi realizada uma pesquisa aplicada, quantitativa, explicativa, através de uma pesquisa de campo e uma pesquisa documental em uma empresa que tem como atividade principal a prestação de serviços de hospedagem e como característica relevante a inclusão do serviço de café da manhã no preço da diária, na qual foram levantadas informações por meio de uma entrevista com o gestor e através do método de observação do processo produtivo do café da manhã de um dia específico. Verificou-se que, apesar da empresa possuir um controle de gastos e tomar decisões com base nesse aspecto, a mesma não realiza a correta classificação dos custos, no serviço de café da manhã considera apenas os custos diretos, como os insumos que são consumidos, ou seja, não adiciona todos os demais custos que devem ser considerados, como água, energia elétrica, gás, mão de obra, entre outros. Dessa forma, avaliou-se as informações obtidas na entrevista, organizou-se os dados coletados no processo de observação e pesagem dos produtos em quadros no Excel e realizou-se os cálculos necessários a fim de apresentar o custo total aproximado e o custo aproximado por pessoa do café da manhã do dia selecionado.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos. Café da manhã. Hotelaria.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de hospitalidade e Estrutura Operacional .....	35
Figura 2 - Sistemas e Subsistemas do hotel .....	37

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Ocupação de Apartamentos .....	55
Gráfico 2 - Ocupação de Pessoas.....	56

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Cardápio de Domingo .....	53
Quadro 2 - Opções de Alimentos .....	54
Quadro 3 - Receita de Pão de Queijo .....	57
Quadro 4 - Receita Massa Podre .....	58
Quadro 5 - Resumo dos Custos das Receitas de Bolos .....	58
Quadro 6 - Resumo dos Custos das Receitas de Tortas .....	59
Quadro 7 - Receita Bolo Sem Lactose .....	59
Quadro 8 - Receitas de Pães .....	60
Quadro 9 - Consumo de Bebidas .....	61
Quadro 10 - Consumo de Cereais.....	62
Quadro 11 - Consumo de Frutas.....	62
Quadro 12 - Consumo de Frios .....	63
Quadro 13 - Consumo de Pães e Geleias.....	63
Quadro 14 - Consumo de Bolos e Tortas .....	64
Quadro 15 - Consumo das Opções Quentes .....	64
Quadro 16 - Consumo de Produtos Zero Lactose e Zero Glúten.....	65
Quadro 17 - Resumo dos Consumos .....	65
Quadro 18 - Classificação dos Custos .....	66
Quadro 19 - Custo Aproximado por Pessoa.....	68



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA .....	10
1.2 OBJETIVOS .....	13
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	<b>13</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	<b>13</b>
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	13
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	14
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>16</b>
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.2. TERMINOLOGIAS DE CUSTEIO.....	17
<b>2.2.1 Custos</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.2 Gastos</b> .....	<b>18</b>
<b>2.2.3 Desembolsos</b> .....	<b>19</b>
<b>2.2.4 Despesas</b> .....	<b>19</b>
<b>2.2.5 Perdas</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.6 Desperdícios</b> .....	<b>21</b>
<b>2.2.7 Investimentos</b> .....	<b>21</b>
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	22
<b>2.3.1 Custos Diretos e Indiretos</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3.2 Custos Fixos e Variáveis</b> .....	<b>23</b>
2.4 CRITÉRIOS DE RATEIO.....	25
2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	27
<b>2.5.1 Custeio por absorção integral/total</b> .....	<b>28</b>
<b>2.5.2 Custeio por absorção parcial/ideal</b> .....	<b>30</b>
<b>2.5.3 Custeio variável</b> .....	<b>30</b>
<b>2.5.4 Custeio baseado em atividades (ABC)</b> .....	<b>32</b>
2.6 GESTÃO HOTELEIRA .....	34
2.7 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM .....	39
2.8 ESTUDOS RELACIONADOS.....	42
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>46</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	46

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE .....	46
3.3 PLANO DE COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS .....	47
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	48
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>50</b>
4.1 ENTREVISTA COM O GESTOR DA EMPRESA .....	50
4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E FUNCIONAMENTO DO HOTEL .....	51
4.3 ANÁLISE DO CAFÉ DA MANHÃ .....	52
<b>4.3.1 Cardápio do café da manhã.....</b>	<b>53</b>
<b>4.3.2 Previsão da demanda.....</b>	<b>55</b>
<b>4.3.3 Alimentos preparados no hotel.....</b>	<b>57</b>
<b>4.3.4 Pesagem dos produtos disponíveis no café.....</b>	<b>60</b>
<b>4.3.5 Classificação dos custos do café da manhã .....</b>	<b>66</b>
<b>4.3.6 Custo por pessoa .....</b>	<b>68</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>73</b>
<b>APÊNDICE A - ROTEIRO ENTREVISTA COM O GESTOR DA EMPRESA OBJETO DESTE ESTUDO.....</b>	<b>77</b>
<b>APÊNDICE B – FICHA TÉCNICA DE BOLOS.....</b>	<b>78</b>
<b>APÊNDICE C – FICHA TÉCNICA DE TORTAS.....</b>	<b>80</b>
<b>APÊNDICE D – FOTOS DO CAFÉ DA MANHÃ .....</b>	<b>82</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo se apresenta a contextualização do tema, o problema, os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa do estudo e a estrutura do projeto.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Não há dúvidas que a concorrência cresce em ritmo acelerado devido a economia e tecnologia globalizadas e que as informações estão disponíveis em tempo real de forma muito mais rápida e com mais críticas. (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2018). Paim (2014, p. 23) afirma, “em uma era em que a informação circula muito rápida, cujo tempo de resposta deve ser cada vez menor, as organizações perceberam a necessidade de obter dados muito mais precisos, para fazer análises com mais propriedade e tomar decisões mais acertadas”.

Conforme Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2019, p. 3) corroboram, “as empresas estão em constantes mudanças; cada vez mais necessitam de controles precisos e de informações oportunas sobre seu negócio para adequar suas operações às novas situações de mercado”.

Diante desse ambiente dinâmico, Martins (2018) alega que o controle dos custos tornou-se altamente relevante na tomada de decisões em uma empresa, uma vez que tal conhecimento é vital para saber se o produto é rentável ou não, bem como se existe a possibilidade de reduzir custos mediante um cenário em que o produto não é lucrativo.

Atualmente, a Contabilidade de Custos deixou de ser apenas uma auxiliar na avaliação de estoques e de lucros, papel este desenvolvido na Revolução Industrial, e tornou-se um importante instrumento de gestão, auxiliando no planejamento e controle, bem como fornecendo suporte à tomada de decisão (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018). “A Contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de Custos”. (MARTINS, 2018, p. 5).

Perante esse novo contexto, é essencial saber identificar os custos separadamente para que seja possível apurá-los e gerenciá-los de forma correta e eficaz, a fim de possibilitar a adoção de estratégias competitivas e obter melhores

resultados, o que influencia diretamente no lucro da organização. (SANTOS *et al.*, 2018).

Ressalta-se ainda a necessidade de entender o significado dos principais termos utilizados na sistemática de apuração de custos, uma vez que Crepaldi S. e Crepaldi G. (2018) ponderam que a Contabilidade de Custos possui sua própria terminologia a fim de objetivar uma uniformização dos conceitos. Wernke (2019) também destaca que para o gerenciamento dos custos e preços em uma organização, bem como para a correta tomada de decisão, é primordial a compreensão correta de fatores classificáveis como gastos, custos, despesas, investimentos, desembolsos, perdas e desperdícios.

Os custos e as despesas ainda podem ser classificados de duas maneiras: quanto ao objeto de custeio, ou seja, em diretos e indiretos; e quanto ao volume de produção (custos) ou venda (despesas), sendo nesse caso em fixos ou variáveis. (PADOVEZE, 2013).

De acordo com Fontoura (2013), normalmente as empresas utilizam práticas de gestão equivocadas, as quais apenas tem como objetivo a redução de custos de forma errônea. “Por sua vez, a falta de informações sobre a composição dos custos pode levar ao desconhecimento do lucro e dos produtos, especialmente, daqueles que poderão trazer menor margem para as organizações”. (PAIM, 2014, p. 25).

Zanella (2010) ainda afirma que administrar custos vai além de apenas eliminar as despesas de forma sucinta e em muitos casos de modo intuitivo. É gerir os recursos racionalmente e de maneira competente, usando-se instrumentos que sejam adequados e eficientes para tal.

Dessa forma, o custeio representa um elemento essencial na gestão de uma empresa. Custeio ou até mesmo custeamento, são métodos de apropriação de custos, isto é, maneiras pelos quais os custos são acumulados e apurados. (CREPALDI S., CREPALDI G., 2018). Conforme Dutra (2017) relata, existem diversos métodos de apuração, porém entre os mais utilizados estão o Custeio por Absorção, Custeio Direto/Variável e o Baseado em Atividades (ABC). Martins e Rocha (2015), assim como Bornia (2019) ainda realizam a separação do método de Absorção em Absorção Integral e Absorção Parcial/Ideal. Cada método refere-se a uma maneira diferente de computar os elementos de custos na mensuração do custo do produto individual. (MARTINS, ROCHA, 2015). Dessa forma, tais métodos possuem variadas virtudes e limitações específicas, portanto, cada empresa deve

analisar qual deles estará mais apto a atender suas necessidades informativas, bem como as características de suas atividades. (WERNKE, 2019).

Diante das informações mencionadas, é possível visualizar a importância da contabilidade de custos, visto que fornece subsídios para a tomada de decisão em situações que necessita-se de uma boa base de dados. É necessário que as organizações saibam o custo real de produção, o controle da formação da margem de contribuição, como aplicar seus recursos e como analisar as informações obtidas.

O sucesso dos negócios hoteleiros, tal como o de qualquer outra atividade econômica, está baseado na capacidade de geração sustentável de receitas e na correta apropriação dos custos.

Um hotel difere-se de uma indústria no que diz respeito aos custos, uma vez que a atividade hoteleira possui características marcantes como um gasto muito elevado com mão de obra, gastos pequenos com matéria prima, alta incidência de custos fixos e a impossibilidade de estocar seu produto, isto é, diárias, ou seja, trabalhar com o regime de produção contínua como em indústrias, não é possível nesse tipo de setor. (CASTELLI, 2016).

Dessa forma, entender como a gestão hoteleira funciona, bem como conhecer as peculiaridades que a hotelaria possui em razão de ser prestadora de serviços são fatores fundamentais para que um sistema de custos possa ser aplicado em empresas desse setor.

Os fatos apresentados serviram de estímulo para a realização deste estudo, em que busca-se analisar e calcular os custos envolvidos na realização do café da manhã de uma empresa hoteleira, em que o negócio possui as seguintes características:

- a) o cliente paga apenas pela hospedagem;
- b) o número de clientes diário é variável;
- c) o volume da comida diária é de difícil planejamento e,
- d) em caso de excessos, o desperdício acaba onerando o custo final e não consegue-se repassar para o cliente essa oscilação, através do aumento do preço da diária, visto que o valor da hospedagem já foi acordado anteriormente.

Dessa forma, em razão da necessidade do gestor em conciliar qualidade, baixo custo, preço competitivo e lucratividade no ambiente hoteleiro, tem-se a finalidade de responder ao seguinte problema: Qual o custo do café da manhã em um hotel de pequeno porte?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Determinar o custo aproximado do café da manhã em um hotel de pequeno porte.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para que o objetivo geral seja alcançado, os seguintes objetivos específicos foram definidos:

- a) mapear o processo produtivo do café da manhã do hotel;
- b) identificar os custos fixos, variáveis, diretos e indiretos envolvidos no processo produtivo;
- c) definir a sistemática de custeio a ser utilizada e os critérios de mensuração.

## 1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Nesse estudo o tema terá como foco uma empresa de pequeno porte, com atividades pertinentes ao serviço de hospedagem com café da manhã incluso. Dessa forma, não farão parte do escopo do estudo empresas que atuam em outros ramos de atividade, nem empresas consideradas de médio e grande porte, tampouco, estabelecimentos que possuam o serviço de hospedagem, mas que cobram adicional para o serviço de café da manhã.

Cada princípio de custeio utiliza um determinado critério de apropriação dos custos fixos e variáveis para a entidade, o que permite que seja realizado diferentes análises financeiras. Como o Hotel Águas Claras Gramado Ltda não possui um sistema de custeio do café da manhã implementado, não serão realizadas comparações entre os sistemas de custeio. Apenas será proposto um que se mostre ser o mais vantajoso diante dos dados que serão coletados na entidade e dos recursos disponíveis pela empresa.

## 1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

De acordo com o estudo “Impactos da Cadeia Hoteleira na Economia do Brasil”, realizado em 2018 pelo Fórum dos Operadores Hoteleiros do Brasil (FOHB) em parceria com o Centro de Excelência em Logística e Supply Chain da Fundação Getulio Vargas (FGV – Celog), o setor da hotelaria é um dos que mais movimentam a economia por meio de impactos diretos e indiretos, nas quais a cada R\$ 1 milhão de demanda por serviços de alojamento geram R\$ 1,3 milhão de incremento ao PIB (Produto Interno Bruto).

Ainda, conforme Lunkes (2004) menciona, os hotéis representam um elemento importante na organização e na estrutura do turismo, proporcionando hospedagem, alimentação e entretenimento para o turista. Tal afirmação é observada na pesquisa de serviços de hospedagem (PSH), realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2016, na qual o número de estabelecimentos de hospedagem caracterizados como hotéis atingiu a quantidade de 15.005 unidades pelo país. Além disso, outros meios de hospedagem como pousadas somaram quase 10.000 estabelecimentos, *hostels* e albergues atingiram um número de 480 unidades, entre outros alojamentos citados na pesquisa.

Diante desses levantamentos, contata-se que a atividade hoteleira vem passando por constantes mudanças e evoluções, estando inserida em um ambiente econômico bastante dinâmico e competitivo. Isto demonstra a necessidade de uma adequada gestão de custos para que uma empresa do ramo hoteleiro se mantenha no mercado.

O fato dos hotéis oferecerem um conjunto de vários bens e serviços com uma infinidade de insumos, faz com que o gestor de tal estabelecimento tenha maior dificuldade em conhecer com mais exatidão a composição dos custos dos produtos e dos centros de custos onde eles são produzidos. (CASTELLI, 2016).

Além disso, vale ressaltar que, o hotel é uma empresa de prestação de serviços que se diferencia completamente de outras empresas do tipo industrial ou comercial (CASTELLI, 2016). No que refere-se aos estoques, verifica-se que o produto hoteleiro acabado não pode ser estocado. O aposento que não for vendido num determinado dia possuirá seu produto descartado, visto que a vida útil do mesmo é perecível. (DIAS, PIMENTA, 2005).

Por consequência desses fatos, esse estudo se justifica pela importância do setor hoteleiro para a conjuntura econômica do país, bem como demonstra a relevância e a necessidade que a rede hoteleira possui em ter um sistema de custos bem organizado, preciso e atualizado, para que possa reduzir seus custos de forma viável, isto é, sem prejudicar a qualidade de seus serviços.

À vista disso, optou-se por aprofundar o assunto de custos no setor hoteleiro, mais especificamente, na área do café da manhã, uma vez que alguns hotéis costumam incluir no preço de suas diárias este serviço de alimentação, razões estas movidas geralmente por questões mercadológicas. Quando isso ocorre, há a necessidade de se verificar e analisar corretamente os custos incorridos nesse serviço para que não haja prejuízo em relação ao ticket médio cobrado pela hospedagem.

A empresa objeto de estudo foi escolhida devido a facilidade de acessar os dados.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esse trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo se apresenta a introdução, na qual o tema do estudo é contextualizado e o problema exposto, avançando em seguida com o objetivo geral, os objetivos específicos, a delimitação do tema e a justificativa do estudo.

No segundo capítulo tem-se a fundamentação teórica, na qual se apresenta conceitos acerca da contabilidade de custos, terminologias de custeio, classificação dos custos, critérios de rateio e métodos de custeio. Ademais, tópicos a respeito da gestão hoteleira e da prestação de serviços de hospedagem também são abordados, bem como estudos relacionados ao tema são apresentados.

No terceiro capítulo são detalhados os procedimentos metodológicos utilizados na realização da pesquisa. Apresenta-se a classificação da pesquisa, a unidade objeto do estudo e os meios de coleta, tratamento e análise dos dados, além das limitações do método.

No quarto capítulo se apresentam os dados coletados e as análises destes através de quadros elaborados; e por fim, no quinto capítulo realiza-se a conclusão correspondente aos objetivos do estudo.



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo são apresentados tópicos sobre o tema destinados a contribuir para o desenvolvimento da pesquisa.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Martins e Rocha (2015) afirmam que até a revolução industrial utilizava-se apenas a contabilidade geral, uma vez que esta atendia a demanda de informações requeridas pelas empresas naquela época. Contudo, com o advento das indústrias, das novas invenções e da produção automatizada e em massa, surgiu-se a necessidade de avaliar os estoques através de um controle mais apurado dos valores gastos. Através desse contexto, a contabilidade de custos obteve maior relevância.

Ao longo do tempo, em razão do crescimento das empresas, a contabilidade de custos deixou de ser apenas uma forma de mensurar monetariamente os estoques e os resultados da organização e passou a ser um relevante e eficiente recurso no campo gerencial, através de funções importantes como o apoio às tomadas de decisões e o auxílio ao planejamento e ao controle, desenvolvendo assim, ainda mais o seu potencial (MARTINS, 2018).

“A contabilidade de custos é um dos segmentos da ciência contábil que mais têm apresentado evoluções teóricas ao longo dos últimos anos. É um dos melhores e mais utilizados instrumentos para a gestão empresarial.” (PADOVEZE, 2013, p. 9).

Leone (2009) diz que, dentro da contabilidade há a contabilidade de custos, na qual possui como objetivo auxiliar o controle, planejamento e avaliação de desempenho das operações, através da produção de informações que serão relevantes para os encarregados pela direção e gestão da entidade.

Ainda conforme o autor, a contabilidade de custos através da coleta, classificação e registro dos dados operacionais, os quais podem ser tanto monetários quanto físicos, realiza a combinação dessas informações e em seguida, acumula, organiza, analisa e interpreta esses indicadores gerenciais com a finalidade de produzir informações de custos que são solicitadas pelos diversos níveis de administração da empresa.

Padoveze (2013, p. 10) afirma que, “as necessidades gerenciais, por sua vez, são inúmeras e extremamente variadas”. Dessa forma, diante de um mercado dinâmico e globalizado, ter uma Contabilidade de Custos que esteja bem estruturada e apta para conduzir e atingir os objetivos da organização é extremamente importante e necessário. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 2).

## 2.2. TERMINOLOGIAS DE CUSTEIO

“Para entender a sistemática de apuração de custos, é necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados nessa área.” (MEGLIORINI, 2011, p. 21). As terminologias mais usadas são: custos, gastos, despesas, desembolsos, investimentos e perdas.

### 2.2.1 Custos

Custo “compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens”. (RIBEIRO, 2013, p. 29)

Martins (2018, p. 10) caracteriza custo como um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Ainda conforme o autor, esse gasto somente será reconhecido como um custo a partir do momento em que houver a utilização de recursos para a fabricação de produtos ou para a execução de um serviço.

Martins e Rocha (2015, p. 9) corroboram afirmando que, “para que um evento seja caracterizado como custo há que satisfazer a dois requisitos: (a) ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico e (b) objetivo de produzir bens ou serviços”. Ainda, os autores alegam que a utilização de recursos deverá ocorrer de forma normal, recorrente, previsível e estimável.

Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) e passa a fazer parte do valor do custo do produto com ela elaborado. A máquina provocou um gasto em sua entrada, tornado investimento (ativo) e parceladamente transformado

em custo, via Depreciação, à medida que é utilizada no processo de produção de utilidades. (MARTINS, 2018, p. 10)

De acordo com Martins e Rocha (2015), uma vez que, dado o nome do recurso econômico, é necessário saber se sua utilização ocorre no processo produtivo, para que então, de fato possa ser classificado como custo.

### **2.2.2 Gastos**

O gasto é considerado um sacrifício financeiro, na qual é representado pela entrega ou até mesmo pela promessa de entrega de ativos, ou seja, é um desembolso que a entidade realiza com o objetivo de obter um determinado produto ou serviço (MARTINS, 2018). Ainda conforme o autor, o gasto existe apenas no momento em que houver o reconhecimento contábil da obrigação (desembolso futuro) ou no instante em que ocorrer a redução do ativo que será usado como forma de pagamento (desembolso imediato).

Conforme Padoveze (2013, p. 16) menciona,

Gastos são todas as ocorrências de pagamentos ou de recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significam receber os serviços e os produtos para consumo em todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e os recebimentos de ativos.

Assim, de acordo com Dutra (2017), em razão do gasto ser considerado genérico, não há necessidade de possuir correlação com os objetivos sociais da organização.

Wernke (2019, p. 3) ainda corrobora que,

Gasto é utilizado para descrever as ocorrências nas quais a empresa despense recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas. É um conceito abrangente e pode englobar outros termos comuns na área de custos, ou seja, um gasto pode ser relacionado a algum investimento (como a compra de máquinas e equipamentos) ou a alguma forma de consumo de recursos (custos fabris ou despesas administrativas).

Conforme Martins (2018) afirma, apesar do gasto resultar em um desembolso, seus conceitos são diferentes.

### 2.2.3 Desembolsos

Martins (2018, p. 19) conceitua desembolso como, “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto”.

Iudícibus (2018) afirma que, o gasto em algum momento se tornará um desembolso. “Todavia, nem todo desembolso é um gasto. Por exemplo, amortização ou quitação de empréstimo bancário é um desembolso, mas não é um gasto”. (IUDÍCIBUS, 2018, p. 210).

Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2018) corroboram com o conceito de desembolso quando declaram que corresponde ao ato de pagar a aquisição ou produção de um bem, serviço ou despesa. Ou seja, nada mais é do que a saída financeira da empresa, na qual pode acontecer por meio de um pagamento antecipado, à vista ou a prazo.

### 2.2.4 Despesas

De acordo com Padoveze (2013, p. 16), “despesas são os gastos necessários para vender e distribuir os produtos. São os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais”.

Iudícibus (2018, p. 212) afirma que, “despesa é bem ou serviço consumido para a obtenção da receita”.

Portanto, a despesa nada mais é do que um gasto com bens e serviços, a qual está associada com às atividades não produtivas da empresa, sendo consumida de forma direta ou indireta com a finalidade de obter receitas (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018).

A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo. (MARTINS, 2018, p. 10)

Ainda, Martins (2018) afirma que, as despesas que uma organização possui, simbolizam os sacrifícios que ela tem durante o processo de obtenção de receitas, as quais acabam impactando na redução do Patrimônio Líquido.

### **2.2.5 Perdas**

“Perda é um gasto involuntário e anormal que ocorre sem intenção de obtenção de receita”. (DUTRA, 2017, p. 16). Pode-se citar como exemplos inundação, incêndio, roubo, greve, entre outros.

De acordo com Ludícibus (2018), é difícil prever uma perda, uma vez que é algo involuntário e/ou anormal. Porém, quando ocorre, geralmente reduz o ativo e dessa forma, conseqüentemente, o patrimônio líquido.

Trata-se de gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa. Exemplos: o gasto com mão de obra durante um período de greve é uma perda, e não um custo de produção; perdas com estoques deteriorados; incêndios. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 21)

A perda não deve ser confundida com a despesa ou com o custo, justamente pelo fato de não ser um sacrifício que é realizado com o objetivo de obter receitas, e sim, ocorre de forma não proposital (MARTINS, 2018).

São fatos ocorridos em situações excepcionais, que fogem à normalidade das operações da empresa. São considerados não operacionais e não devem fazer parte dos custos de produção. São eventos econômicos negativos para o patrimônio empresarial, não habituais e eventuais, tais como deterioração anormal de ativos, perdas de créditos excepcionais, capacidade ociosa anormal etc. (PADOVEZE, 2013, p. 17)

Vale ressaltar que, “inúmeras perdas de pequeníssimo valor são, na prática, comumente consideradas dentro dos custos ou das despesas, sem sua separação; e isso é permitido devido à irrelevância do valor envolvido. No caso de montantes apreciáveis, esse tratamento não é correto”. (MARTINS, 2018, p. 10).

Portanto, conforme Wernke (2019) afirma, em razão das perdas não fazerem parte das operações da entidade, não devem ser consideradas como participantes dos custos de fabricação dos produtos.

### 2.2.6 Desperdícios

Segundo Padoveze (2013), desperdício não é uma terminologia técnica de custos, porém tem sido muito utilizada em assuntos de gestão e redução de custos, portanto, o seu conceito é de grande valia.

Entende-se por desperdício “as atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionar gastos desnecessários ao produto”. (WERNKE, 2008, p. 12 *apud* FONTOURA, 2013, p. 13).

Portanto, o fato de uma tarefa ou atividade atual estar sendo realizada de maneira mais eficiente e com melhor economia de recursos que o processo anterior, caracteriza-se a situação precedente como desperdício. (PADOVEZE, 2013).

“Se a empresa refizer uma peça por problemas de qualidade, os recursos gastos com o retrabalho desse produto podem ser computados como desperdícios”. (WERNKE, 2019, p. 6).

Fontoura (2013) cita a principal diferença entre perda e desperdício quando afirma que a perda é um fato anormal e, portanto, não deve ser incorporada nos custos dos produtos ou serviços, por outro lado o desperdício, dentro de um limite de acordo com o segmento analisado, é considerado um acontecimento normal, devendo ser adicionado dessa forma, aos custos dos produtos/serviços.

### 2.2.7 Investimentos

“Investimentos são os gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou gerarão intangíveis”. (PADOVEZE, 2013, p. 16). Ou seja, de acordo com Martins (2018), são os sacrifícios realizados pela compra de bens ou serviços, nos quais serão adicionados ao patrimônio da empresa como ativos, permanecendo lá até uma futura baixa ou amortização quando houver a sua venda, sua utilização, seu desaparecimento ou até mesmo sua depreciação.

Conforme Dutra (2017, p. 16), “investimento é um gasto ativado em função de vida útil e de geração de benefícios futuros”. É capaz de possuir diversas naturezas, bem como períodos de ativação distintos (MARTINS, 2018).

Podem se referir à aquisição de matéria-prima, mercadorias para revenda e materiais diversos (registrados em contas representativas de estoque), à

aquisição de máquinas ou veículos (registrados em contas do ativo imobilizado) ou mesmo à aquisição de ações de outras empresas. (MEGLIORINI, 2011, p. 7 e 8)

Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2018) afirmam que, os investimentos podem ser classificados como circulantes, por exemplo, os estoques de matéria prima e os produtos para revenda; e em permanentes, as quais podem ser visualizados no ativo imobilizado do balanço patrimonial como máquinas, equipamentos e instalações.

## 2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Padoveze (2013) afirma que, os gastos não podem ser todos tratados de forma igual, bem como também não é possível tratá-los todos de forma individualizada. Dessa forma, “o processo classificatório objetiva agrupar os custos com natureza e objetivos semelhantes em determinadas classes, facilitando a administração, as apurações, as análises e os modelos de tomada de decisão a serem utilizados posteriormente”. (PADOVEZE, 2013, p. 37)

De acordo com Souza e Clemente (2011), os custos podem ser classificados de várias maneiras a depender de sua finalidade. Entre as classificações, as mais conhecidas e utilizadas são as que separam os custos quanto a sua forma de apropriação aos produtos, sendo nesse caso, divididos em diretos ou indiretos; e a outra forma relaciona-se quanto ao volume de produção, podendo ser segmentado então em custos fixos ou variáveis.

### 2.3.1 Custos Diretos e Indiretos

Custos diretos “são assim denominados porque, além de integrarem os produtos, suas quantidades e valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado”. (RIBEIRO, 2013, p. 35)

Martins (2018, p. 37) afirma que os custos diretos, “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Assim, em razão dos custos serem facilmente apropriáveis às unidades produzidas, isto é, a não necessidade de rateio ou alguma divisão mais complexa, os custos diretos são considerados como gastos exclusivos para a fabricação de

determinado produto ou serviço, na qual se a unidade não for produzida, os gastos também não irão ocorrer (WERNKE, 2019).

Custos diretos são aqueles que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular em consideração. (...) os atributos que definem um custo direto em relação ao produto final são: possibilidade de verificação, possibilidade de medição, identificação clara, possibilidade de visualização da relação do insumo com o produto final, especificidade do produto etc. (PADOVEZE, 2013, p. 39).

Já os custos indiretos, segundo Megliorini (2011), representam os custos que necessitam de uma base de rateio ou algum critério de apropriação aos produtos. “Não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”. (MARTINS, 2018, p. 37)

Todos os gastos que não são considerados diretos classificam-se como indiretos. São aqueles que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e, caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, esses gastos o serão por meio de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação são outros termos utilizados). (...) Os custos indiretos caracterizam-se, basicamente, por serem de caráter genérico e não específicos de produtos finais. (PADOVEZE, 2013, p. 39).

Logo, “além de não integrarem os produtos, é impossível uma segura identificação de suas quantidades e valores em relação a cada produto fabricado”. (RIBEIRO, 2013, p. 35).

Assim, conclui-se de acordo com Wernke (2019), que os custos indiretos relacionam-se com vários produtos ao mesmo tempo, isto é, não possuem relação exclusiva com um determinado produto ou até mesmo serviço específico. Dado essa dificuldade em identificar os custos às unidades de produtos, tem-se a necessidade da intermediação de rateios.

### **2.3.2 Custos Fixos e Variáveis**

A classificação dos custos em fixos ou variáveis ocorre “de acordo com o comportamento dos elementos de custo em relação às possíveis mudanças no volume de produção”. (MEGLIORINI, 2011, p. 10).

Dessa forma, define-se custos fixos como sendo aqueles que se mantêm inalterados em qualquer que seja o volume de atividade operacional da empresa.



(WERNKE, 2019). Isto significa, ainda conforme o autor, que o custo fixo não possui vínculo com o volume de produção. Muito pelo contrário, possui uma relação com a capacidade instalada que a empresa possui ou com sua estrutura física, justamente por esse fato é que os custos continuam existindo independentemente da empresa estar produzindo ou não.

Bruni e Famá (2019, p. 9) corroboram com o conceito de custo fixo quando mencionam que, “são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa”. Logo, são gastos que permanecem os mesmos, ainda que haja oscilação nas atividades operacionais ou que as variações desses gastos não são em decorrência da alteração do volume de atividades da organização. (DUTRA, 2017).

Vale ressaltar que, qualquer custo está sujeito a variações de um período para outro, mesmo os custos fixos, isto é, podem sofrer oscilações se dentro do intervalo de produção ou vendas houver significativos aumentos ou diminuições de volume. (PADOVEZE, 2013). “Esses custos não perdem a condição de fixos, uma vez que podem variar até um determinado limite da variação do volume da produção e depois permanecem estáveis novamente”. (RIBEIRO, 2013, p. 37).

O exemplo característico é o aluguel de imóvel ocupado por indústria, cujo valor mensal é o mesmo em cada período, independentemente do volume produzido em cada período considerado. Mesmo quando o valor do aluguel é reajustado na renovação do contrato, o custo continua fixo porque houve apenas uma atualização do valor contratado. Outro custo classificado como fixo é a depreciação calculada pelo método de linha reta, em que o valor de cada período é sempre o mesmo, independentemente do volume produzido pelo equipamento ou bem que está sofrendo depreciação. Supervisão, impostos periódicos, energia elétrica para iluminação são outros exemplos de custos fixos. (DUTRA, 2017, p. 30)

Em relação aos custos variáveis, Megliorini (2011, p. 11) afirma que, “são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção”. Ou seja, o valor total dos custos variáveis altera em conformidade com a produção da empresa, na qual quanto maior essa for, maiores serão os custos variáveis. (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Wernke (2019, p. 8) fortalece o conceito de custos variáveis quando diz que,

são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores

consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Assim, quando o volume de produção da empresa for máximo, o custo variável total também será máximo, porém a situação contrária também é válida, ou seja, quanto menor for o volume da atividade de produção no período, menor também será o custo variável, uma vez que os custos oscilam de acordo com o nível de atividade da organização. (DUTRA, 2017).

Nessa categoria estão incluídos os materiais diretos, os materiais auxiliares, as utilidades (água, energia, vapor, insumos de processo etc). Se a mão de obra direta for remunerada em função do tempo (semana, quinzena, mês) e não em função do volume produzido, então deve ser considerada como custo fixo. (SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 29).

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 28),

Para um custo ser variável, ele tem que ser variável em relação a algo, que é sua base de atividades. (...) Algumas das bases de atividades mais comuns são horas de mão de obra direta, horas-máquina, unidades produzidas e unidades vendidas. Outros exemplos incluem o número de milhas dirigidas por vendedores, o número de quilos de roupa de cama, mesa e banho lavada por um hotel, o número de ligações recebidas pela equipe de suporte técnico em uma empresa de software e o número de camas ocupadas em um hospital.

Portanto, para que um item seja classificado como custo fixo ou variável, basta analisar como ele responde as alterações no volume de produção, isto é, se houver alteração na quantidade produzida e o custo também se alterar, ele será considerado variável; se permanecer inalterado, será custo fixo. (MEGLIORINI, 2011).

## 2.4 CRITÉRIOS DE RATEIO

Como já explicado anteriormente, os custos indiretos só conseguem ser apropriados aos produtos mediante critérios de rateio ou estimativas. Conforme Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2018) mencionam, rateio é o recurso empregado para que os custos indiretos sejam distribuídos de forma proporcional aos produtos.

Martins (2018) especifica que, os critérios de rateio possuem um certo grau de subjetividade, na qual sempre estará presente nas alocações. Algumas vezes essa subjetividade, bem como a arbitrariedade serão em níveis admissíveis, porém

em outros momentos, somente serão aceitas em função de não existir opções melhores. Santos *et al.* (2018) citam alguns parâmetros utilizados para o rateio com por exemplo a mão de obra, a matéria-prima, o faturamento, entre outros.

A importância do critério de rateio está intimamente ligada à manutenção ou à uniformidade em sua aplicação. Devemos lembrar que a simples mudança de um critério de rateio afeta o custo de produção e, conseqüentemente, o resultado da empresa.

Algumas normas práticas, como as que apresentamos a seguir, podem reduzir os problemas decorrentes de rateio:

(i) gastos irrelevantes não necessitam ser rateados, porque podem não justificar o trabalho envolvido;

(ii) gastos cujo rateio seja extremamente arbitrário devem ser lançados diretamente contra o resultado do exercício. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 27)

Martins (2018) afirma que, inicialmente é necessário realizar a separação dos gastos em custos e despesas para que então, se possa entender os critérios de rateio. Assim, após feita essa divisão, é necessário realizar o rateio dos custos dos departamentos. Para que seja possível atribuir os custos de um departamento para outro, é preciso o embasamento em algum critério e a alocação deverá acontecer a partir do montante desse departamento.

Ainda conforme o autor, para que esse rateio seja possível, tem-se a necessidade de analisar quais são as bases mais adequadas, bem como um profissional que conheça detalhadamente o sistema de produção para que a apropriação dos custos seja feita da forma mais correta possível.

As bases de rateio são definidas a partir de uma análise das atividades de cada departamento. (LEONE, G.; LEONE, R., 2010) “(...) A ideia de departamento é muito ampla: pode ser um componente qualquer da organização industrial, como centro, setor, oficina, divisão etc., – ou pode ser uma única taxa para toda a atividade fabril”. (LEONE, G.; LEONE, R., 2010, p. 120).

Os autores mencionados anteriormente ainda apontam que as bases de rateio mais comuns são,

unidades produzidas (ou qualquer outra relacionada a um quantitativo operacional), horas de máquina, horas de mão de obra direta, custo dos materiais, quantidades de materiais, custo da mão de obra e transações ou atividades. Existem muitas outras bases para se fazer o rateio. Tudo vai depender das características do ambiente produtivo. Cada cenário de produção é um cenário diferente. A Contabilidade de Custos vai aplicar a base (ou bases) de rateio que for mais condizente com as operações, aquela (ou aquelas) que fornecer a mais realística informação de custos e

aquela (ou aquelas) que for mais útil para a análise do desempenho das operações. (LEONE, G.; LEONE R., 2010, p. 120).

Portanto, nota-se que não deve haver uma base de rateio única, na qual será utilizada de forma obrigatória em qualquer ambiente produtivo. A Contabilidade de Custos irá analisar e empregar a base que for mais coerente ao ambiente produtivo. (LEONE, G.; LEONE R., 2010).

## 2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

“A problemática da alocação dos custos indiretos aos produtos e análise dos mesmos dá origem ao que vamos denominar de métodos de custeio”. (BORNIA, 2019, p. 21).

Diante da competitividade das empresas, os sistemas de custeio são úteis para um maior controle sobre os gastos correntes na atividade produtiva, assim como possibilitar um panorama sobre a estrutura de custos que estão sendo atribuídos em cada produto ou serviço. (PAIM, 2014).

De acordo com Martins e Rocha (2015), existem diferentes formas de se apropriar os custos de produção aos produtos, na qual, uma vez escolhido determinado método de custeio, tem-se definido a natureza dos recursos econômicos que serão incluídos na apuração do valor de custo de cada produto. “Em outras palavras, um método é diferente de outro no que se refere ao que é considerado custo de produto em contraposição ao que é tratado como encargo de período”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 45).

Para Horngren (1985 *apud* CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 151) “a aplicação desses sistemas deverá ser coerente com o tipo de empresa, as características de suas atividades, suas necessidades gerenciais e, evidentemente, o custo-benefício resultante do sistema adotado”.

A decisão por determinado método de custeio em detrimento de outros gera, dentre outras, as seguintes consequências:

- a) afeta o valor de custo do produto e, portanto, o valor do ativo e do patrimônio líquido da entidade;
- b) afeta o valor a ser debitado diretamente na demonstração de resultados e, portanto – novamente –, o valor do patrimônio líquido; e
- c) condiciona o conceito de lucratividade por produto e sua mensuração. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 45 e 46).

Conforme Leone G. e Leone R. (2010), os métodos de custeio estão divididos em: por absorção, direto (ou variável) e baseado em atividades (ABC). Martins e Rocha (2015) ainda realizam a separação do método de Absorção, uma vez que alegam que nem todos os custos fixos devem ser sempre distribuídos aos produtos. Bornia (2019) corrobora com essa afirmação quando realiza a separação do Custeio por Absorção em Integral e Ideal.

Wernke (2019) afirma que, cada princípio de custeio utiliza um determinado critério de apropriação dos custos para a entidade, uma vez que possuem virtudes e limitações específicas, dessa forma, segundo Bornia (2019), o que pode ser relevante para uma tomada de decisão, nem sempre será benéfico para outra. Ou seja, cada método permite que a empresa realize uma análise financeira diferente, logo, cabe à empresa verificar qual se adapta melhor as suas necessidades. (WERNKE, 2019).

### **2.5.1 Custeio por absorção integral/total**

É o método “que utilizam indistintamente todos os custos (ou despesas), sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais”. (PADOVEZE, 2013, p. 74).

Conforme Leone (2012) menciona, o nome do método em si já denota o procedimento adotado, uma vez que a ideia é fazer com que todos os produtos ou serviços absorvam parcela dos custos diretos e indiretos que estão presentes no processo de fabricação. O fato do método incorporar todos os custos incorridos na fabricação, faz-se necessário o uso do rateio para os custos denominados indiretos. (SANTOS *et al.*, 2018).

Martins e Rocha (2015) ainda fortalecem o conceito de custeamento por absorção, quando afirmam que é um sistema que aloca aos produtos todos os custos fixos e variáveis, sejam de forma direta ou através de critérios de rateio. Ou seja, engloba todos os gastos com a produção.

Segundo Crepaldi (2010 *apud* CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 151), nesse método “o resultado do custo sofre influência direta do volume produzido”.

Wernke (2019) afirma que, o custeio por absorção é aceito e exigido pelo fisco brasileiro, além de ser o mais adequado para finalidades contábeis, como por

exemplo avaliar os estoques e determinar o valor total do custo dos produtos vendidos (CPV) que serão registrados no resultado do exercício.

Dessa forma, ainda conforme Wernke (2019), entre as vantagens desse método, tem-se que ele atende a legislação fiscal, devendo ser usado quando a empresa utiliza o sistema de custos integrado à Contabilidade. Além disso, permite a apuração dos custos por centros de custos, sendo possível avaliar o desempenho de cada departamento. Ademais, permite também a apuração do custo total de cada produto.

Porém, o método é considerado desfavorável, em razão de utilizar critérios de rateio para apropriar custos entre departamentos e produtos, o que pode acarretar resultados distorcidos, podendo alguns produtos serem beneficiados e outros prejudicados (WERNKE, 2007).

Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2018, p. 157) corroboram nas desvantagens dizendo que,

- o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites);
- a desvantagem desse método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação desses custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

Um problema na utilização do método de custeio por absorção está na fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz, visando resultado global.

Em resumo, o Custeio por Absorção Integral abrange todos os sacrifícios que a empresa possui para produzir, administrar e vender. Porém, apesar de abranger a totalidade dos custos, o nível de precisão da mensuração do custo por produto, assim como por unidade produzida, pode não ser eficaz, em razão da arbitrariedade presente no processo de alocação dos custos e despesas. Dessa forma, o método, dentre os demais, é o que obtêm a menor margem por produto, uma vez que atribui o maior valor de custo às unidades que foram produzidas. (MARTINS; ROCHA, 2015).

### **2.5.2 Custeio por absorção parcial/ideal**

De acordo com Martins e Rocha (2015), no método de custeio por absorção parcial todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são destinados aos produtos, porém como o próprio nome determina, é parcial em razão dos gastos que são relativos à administração geral da empresa e a comercialização não serem considerados na alocação. Isto é, “as despesas são todas debitadas diretamente ao resultado do período em que são incorridas, segundo o Princípio da Competência”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 102).

Ainda conforme os autores, entre os princípios desse método está o fato de que os gastos com a administração e comercialização não fazem parte do processo produtivo. Servem apenas para prover suporte na gestão da empresa e, portanto, não possuem uma relação clara com os produtos, exigindo critérios de rateio muito arbitrários, resultando em valores que não são precisos. Ademais, “o rateio de gastos fixos de administração e vendas aos produtos contraria os princípios contábeis de valoração de estoques para fins societários e tributários”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 103).

Bornia (2019) afirma que, no custeio por absorção ideal os custos que estão associados aos desperdícios não são distribuídos aos produtos. Fontoura (2013) corrobora mencionando que a ociosidade, ou seja, a capacidade da empresa que não foi utilizada, bem como a ineficiência, é lançada como perda do período. Isto é, não é creditada aos produtos.

Dessa forma, o custeio por absorção ideal auxilia o controle de custos e fornece apoio nos processos de melhorias da empresa, uma vez que através da separação dos custos e das perdas em suas diferentes formas, facilita a mensuração dos mesmos, bem como possibilita identificar os trabalhos que não agregam valor. (BORNIA, 2019).

### **2.5.3 Custeio variável**

Tendo em vista os problemas existentes no uso do sistema de custeio por absorção no que diz respeito à apropriação dos custos fixos, surge o sistema de custeio variável, na qual Martins (2018) afirma que, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ou seja, vão para os estoques. Os custos fixos por sua vez, são

separados e considerados como despesas do período, estando visíveis no resultado.

Portanto, “nesse método, o custo unitário de produção do período será o total de custo variável dividido pela quantidade produzida, e o custo fixo será apropriado direto ao resultado do exercício, não passa pelo estoque”. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 157).

De acordo com Wernke (2019), somente os custos diretos ou variáveis, os quais são facilmente associados aos produtos ou serviços, devem ser apropriados. Os custos indiretos ou fixos, ou seja, os gastos necessários para manter a empresa, não devem ser desconsiderados no custo do produto, mas sim transferidos para o resultado do exercício.

Ainda conforme o autor, em razão da maneira que são apurados os valores em cada produto, tem-se o cálculo da Margem de Contribuição, o que leva o método a ser conhecido também como Custeio Marginal.

Leone G. e Leone R. (2010, p. 12) enfatizam que, “a finalidade principal do critério é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio”.

Bruni e Famá (2019) destacam que, em processos de tomada de decisão, pode-se chegar a conclusões errôneas, como por exemplo a retirada de um produto que é lucrativo para a empresa. Isto pode ocorrer em função dos custos fixos terem sido rateados de maneira incorreta. Assim, uma solução seria eliminar o emprego de rateio no sistema de custeio, resultando dessa forma, no custeio variável.

Entre as vantagens do custeio variável, Megliorini (2011, p. 147) menciona que o método auxilia,

1. na definição do preço de venda baseado em custos, em relação ao valor mínimo a ser praticado;
2. na decisão de como empregar recursos limitados de maneira mais vantajosa;
3. na identificação dos produtos mais rentáveis;
4. na decisão de produzir ou comprar um item.

Quanto às desvantagens, podem ser mencionados os aspectos abaixo,

- não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques: somente será permitido pelo Fisco se forem adequados os valores aos que seriam obtidos se fosse adotado o Custeio por Absorção;
- (...)



- exige uma estrutura de classificação rigorosa entre os gastos de natureza fixa e os de natureza variável: em alguns casos, tal divisão nem sempre é fácil de ser obtida, uma vez que alguns custos têm comportamento de custos semifixos ou de custos semivariáveis;
- com a crescente elevação do valor dos gastos verificada nos últimos anos não diretamente relacionados com a fabricação dos produtos individualmente (como as despesas com marketing, os gastos com atendimento a clientes e com despesas de pós-venda, por exemplo), não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações com maior rigor por parte dos gestores. (WERNKE, 2019, p. 88).

Em suma, o custeio variável consegue fornecer informações importantes para a empresa com muito mais rapidez. Ademais, os resultados adquiridos nesse critério aparentam ser mais esclarecedores para o setor administrativo da organização. O fato do método contradizer as Normas Contábeis e principalmente o Regime de Competência, não sendo este aceito pela legislação brasileira, não significa que a empresa não possa utilizá-lo para controle interno. Durante o período, a legislação fiscal não impede a adoção de outros critérios diferentes dos adotados nas demonstrações contábeis de final de período. Basta que no final, sejam realizados lançamentos de ajuste para que esteja tudo de acordo com os critérios exigidos. (MARTINS, 2018).

#### **2.5.4 Custeio baseado em atividades (ABC)**

Em razão do aumento da competitividade, dos avanços tecnológicos, da complexidade nas atividades empresariais e da ampliação da estrutura dos custos, sobretudo dos indiretos, surgiu a necessidade de um sistema que apresentasse a base dos custos incidentes no processo produtivo, bem como reduzisse as distorções que ocorrem devido aos rateios arbitrários dos gastos indiretos. (PAIM, 2014).

Dessa forma, o método de Custeio Baseado em Atividades, ou também conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), diferentemente dos sistemas de custeio tradicionais, caracteriza-se por alocar os custos com base nas atividades que são desenvolvidas dentro da empresa, fornecendo assim, um critério mais coerente de alocação dos custos (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Segundo Bornia (2019, p. 111), “A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades”.

O autor ainda ressalta que, o ABC elimina as limitações e distorções que os sistemas tradicionais impõem, ou seja, “a inadequação causada pela atribuição dos custos indiretos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão de obra direta (MOD), horas-máquina ou custo da MOD)”. (BORNIA, 2019, p. 111).

Esse método permite uma visão dos processos interdepartamentais, na qual possui como fase inicial a identificação dos processos que são mais relevantes e após essa análise, as atividades são destinadas para as respectivas unidades organizacionais (MARTINS; ROCHA, 2015).

“Os custos são distribuídos através do rastreamento, o qual difere do rateio. No rastreamento ocorre maior vinculação dos custos com os produtos, tornando a alocação menos arbitrária. Geralmente, é estabelecida por direcionadores de custos”. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2018, p. 211). Através deste direcionamento, visa-se determinar de onde surgiram os custos de cada atividade, podendo-se distribuir corretamente aos produtos os custos que foram por eles gerados. (BORNIA, 2019)

Martins e Rocha (2015) afirmam que, o objetivo do ABC é proporcionar informações para a gestão dos custos, através do mapeamento de processos e atividades e reconhecimento dos fatores que determinam os custos das atividades, bem como as rotas de custos.

Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2019) corroboram explicando que, o objetivo do ABC é diminuir o custo através da redução dos geradores de custos que são desnecessários. “Essa é uma forma eficaz de compressão dos custos, que difere da maneira tradicional de cortes aleatórios dos recursos”. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2019, p. 321)

Dessa forma, uma das maiores vantagens do custeio ABC está no auxílio que ele oferece para a racionalização e redução de gastos dentro da organização (MARTINS, 2018).

Compreendido as terminologias, a classificação e a estrutura de apuração dos custos, nos tópicos 2.6 e 2.7 é explicado como funciona a gestão hoteleira, bem como as características presentes na prestação de serviços desse setor.

## 2.6 GESTÃO HOTELEIRA

“Empresa hoteleira é a pessoa jurídica que explora ou administra meios de hospedagem, tendo como objetivos sociais o exercício da atividade hoteleira”. (PETROCCHI, 2007, p. 2).

De acordo com Castelli (2016), dentre as várias tipologias estabelecidas pela Portaria n. 100, que institui o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem, tem-se o hotel, na qual caracteriza-se como um “estabelecimento com serviço de recepção, alojamento temporário, com ou sem alimentação, ofertados em unidades individuais e de uso exclusivo dos hóspedes, mediante cobrança de diária. (CASTELLI, 2016, p. 78).

Hayes e Ninemeier (2005) classificam os hotéis em três tipos: de pequeno porte, na qual contam com uma estrutura organizacional com menos de 75 apartamentos; grande porte que possuem cerca de 350 unidades habitacionais; e por fim, mega hotéis que possuem em sua estrutura cerca de 3 mil apartamentos ou até mais.

Segundo Petrocchi (2007), a hotelaria influencia e é influenciada pelo resultado de um conjunto, uma vez que faz parte do sistema de turismo, na qual sofre modificações constantemente em razão de fatores sociais, políticos, culturais, tecnológicos, ambientais e econômicos. Dessa forma, a gestão hoteleira é considerada complexa e exige habilidades como visão estratégica, atenção e agilidade para que a organização consiga se adaptar as mudanças do âmbito em que está inserida.

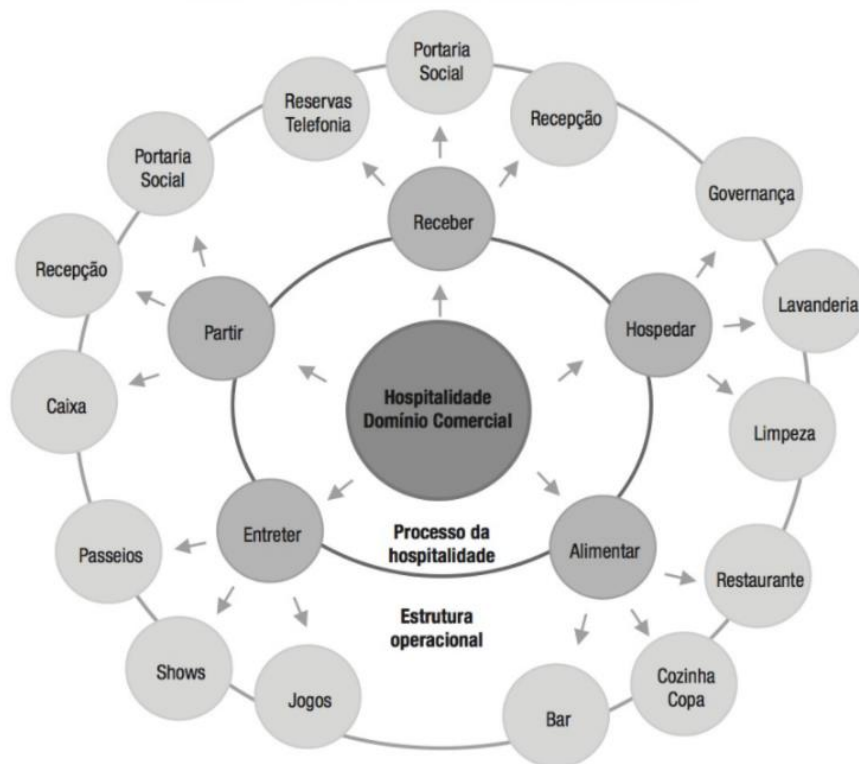
Conforme Dia e Pimenta (2005) declaram, os meios de hospedagem são uma das questões mais importantes do turismo, uma vez que desempenham o papel de alojamento das pessoas por um período de tempo inferior a 1 ano, na qual se o estabelecimento não for do agrado do visitante, o mesmo avaliará negativamente a experiência da viagem, visto que, de acordo com Castelli (2016, p. 4), “o ambiente amistoso, acolhedor, hospitaleiro de um hotel constitui fator atrativo e decisivo para muitos viajantes”.

Portanto, uma dificuldade que está presente em todos os meios de hospedagem é o fato de proporcionar um atendimento adequado aos viajantes com o intuito de atender a todas as suas exigências, necessidades, desejos e

expectativas. Diante disso, um dos insumos de grande valia para o produto hoteleiro é a hospitalidade. (CASTELLI, 2016).

“A hospitalidade consiste na ação voluntária de praticar os atos de receber, de hospedar, de alimentar, de entreter e de despedir-se dos hóspedes, mediante a vivência de atitude hospitaleira e a disponibilização de ambientações apropriadas”. (CASTELLI, 2016, p. 4). Logo, segundo Castelli (2016), a hospitalidade compreende um processo que é formado por várias ações que estão relacionadas com a vida cotidiana em um hotel, isto é, possuem relação com a estrutura operacional da organização, conforme Figura 1.

Figura 1 - Processo de hospitalidade e Estrutura Operacional



Fonte: Castelli (2016, p. 5).

Receber, de acordo com Castelli (2016, p. 5), significa “bem recepcionar os viajantes”, através de gestos como desejar ao hóspede as boas-vindas, descarregar sua bagagem, acompanhar o cliente a recepção e depois ao seu apartamento, entre outras funções, as quais são executadas pelo setor de recepção, reservas e portaria social.

A questão de hospedar com hospitalidade está relacionado com a estadia do cliente em seu apartamento, bem como sua permanência neste ambiente, na qual é

responsabilidade dos setores de governança, lavanderia e limpeza, uma vez que envolve ações como disponibilizar ao cliente um apartamento limpo e higiênico, zelar pela tranquilidade e boa aparência dos andares, cuidar dos pertences do hóspede, entre outros quesitos. (CASTELLI, 2016)

Quanto ao fato de alimentar, conceitua-se a ideia de disponibilizar para o hóspede um elenco de alimentos e bebidas que deverão estar de acordo com a categoria do estabelecimento, bem como serem servidos com as devidas técnicas pertinentes. Estão encarregados por essa operação os setores de restaurante, bar e cozinha/copa. (CASTELLI, 2016)

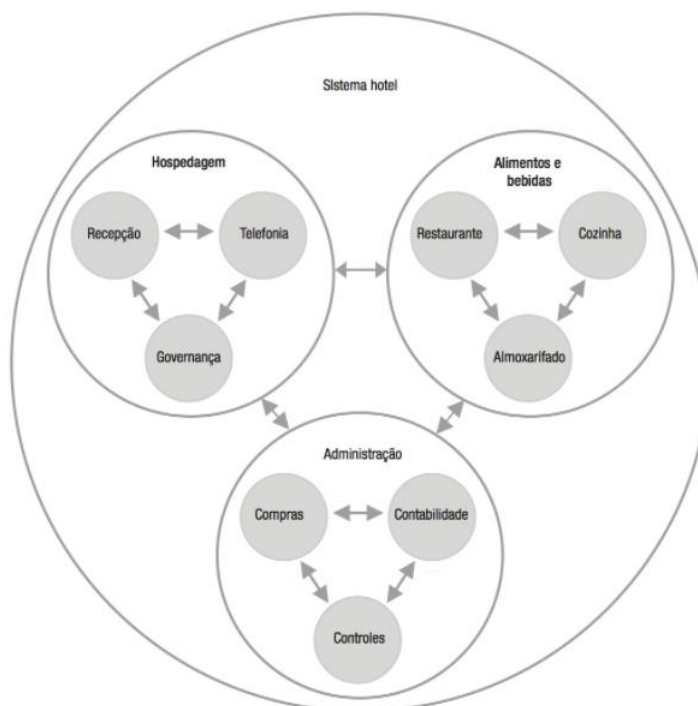
Entreter significa introduzir o hóspede nos ambientes do hotel, porém sem importuná-lo, proporcionando momentos prazerosos ao mesmo, bem como um clima de harmonia. E por fim, o fato de partir, na qual são as últimas operações realizadas ao hóspede antes do mesmo retirar-se do hotel, como por exemplo a realização do *check-out* de forma ágil, a solicitação do veículo do cliente ou até mesmo do transporte necessário, entre outras ações realizadas novamente pelos setores de recepção e portaria social. (CASTELLI, 2016)

De acordo com Hayes (2005), grande parte das pessoas imagina o hotel apenas como um edifício com alguns apartamentos. Contudo, é uma definição muito restrita, uma vez que atualmente existem hotéis que oferecem inúmeros serviços no estabelecimento, desde refeições até opções de lazer. Segundo Dias e Pimenta (2005, p. 197), “a hospedagem pode se dar em diferentes tipos de instalações, com variados propósitos e estruturas administrativas, refletindo diretamente no tipo de consumidor-turista a ser atendido”.

Logo, a estrutura organizacional de um hotel analisa as instalações, recursos humanos e os equipamentos que são necessários para o funcionamento do estabelecimento. Dessa forma, os setores, bem como os cargos e a divisão do trabalho são estabelecidos de acordo com as necessidades de operação do hotel, sua dimensão e suas características. (PETROCCHI, 2007)

O hotel pode ser visto como um sistema, conforme Figura 2, na qual é formado por vários subsistemas, como por exemplo alimentos e bebidas, hospedagem, administração, dentre outros. Ainda, essas áreas podem ser novamente subdivididas e é dentro de cada uma delas que os profissionais exercem suas tarefas. (CASTELLI, 2016, p. 38).

Figura 2 - Sistemas e Subsistemas do hotel



Fonte: Castelli (2016, p. 39).

Hayes e Ninemeier (2005) afirmam que os departamentos que geram receitas para a empresa são chamados de pontos de venda (PDVs), sendo alguns exemplos a recepção, na qual irá gerar receita através da venda de unidades habitacionais e o setor de alimentos e bebidas, que irá adquirir faturamento pela venda de refeições, serviço de quarto, entre outros. Já os centros de custos, como por exemplo o marketing, manutenção, recursos humanos, dentre outros, são auxiliares dos pontos de venda.

Castelli (2016) ainda ressalta que os processos que compõem o sistema necessitam ser gerenciados e em caso de algum erro, o mesmo deve ser reparado o quanto antes. Na prestação de serviços, o cliente faz parte do processo produtivo e, portanto, qualquer falha, por menor que seja, reflete de modo direto nele, podendo repercutir na avaliação final que o mesmo fará.

Dessa forma, diante do fato de que o hotel é um sistema, todas as pessoas de todos os setores são consideradas importantes, visto que participam de um ou até mesmo de mais ciclos de serviços. (CASTELLI, 2016).

Ciclo de serviço, segundo Albrecht (1998 *apud* CASTELLI, 2016, p. 64), “é uma cadeia contínua de eventos pela qual o cliente passa à medida que

experimenta o serviço prestado”. Castelli (2016) destaca ainda que, todo e qualquer cliente durante a sua estada no hotel, passará e participará de vários ciclos de serviço ao fazer uso do apartamento, bar, sauna, dentre outros serviços disponíveis no estabelecimento. Somando todos esses ciclos, têm-se o ciclo de serviço total.

Petrocchi (2007, p. 26) exemplifica um ciclo de serviço quando menciona o processo de *check-in*, na qual

tem início com a chegada do hóspede, o recolhimento das malas pelo mensageiro, a acolhida no balcão da recepção, os diálogos para o registro do hóspede, o encaminhamento e sua entrada no apartamento. O ciclo se encerra quando o mensageiro que acompanhou o hóspede se retira.

Na maioria dos casos, os hóspedes têm como preferência ciclos de serviço curtos e para tanto, muitos hotéis incorporam tecnologia aos processos, como por exemplo as reservas de diárias que são feitas de forma online. Essa inovação em vendas possibilita a redução de tempo, de erros nos pedidos, da necessidade de mão de obra, entre outras vantagens. (LUNKES, 2004).

Ainda, dentro de cada um dos ciclos, o hóspede vive inúmeros momentos da verdade, na qual Castelli (2016) afirma que estes constituem o produto, isto é, “os produtos que as empresas prestadoras de serviços vendem nada mais são que momentos da verdade.” (CASTELLI, 2016, p. 63). Petrocchi (2007, p. 26) corrobora com o conceito citando que “são todos os momentos em que o hóspede entra em contato com alguma parte do hotel. Pode ser o contato com um funcionário, assim como pode ser a utilização de um equipamento ou uma parte da instalação”.

Castelli (2016) alega que a empresa hoteleira proporciona de forma constante os momentos da verdade aos seus hóspedes, sendo em algumas ocasiões de forma rápida ou outras através de contatos mais longos.

Assim, Petrocchi (2007) conclui que o propósito principal da gestão hoteleira é a satisfação dos hóspedes, uma vez que isso se transformará em receitas e garantirá a sobrevivência do sistema. Ademais, essa busca pela satisfação resulta na conquista da qualidade, na qual um hotel que possui qualidade opera melhor e com menores custos, uma vez que “diminui desperdícios, melhora o desempenho dos equipamentos, evita retrabalhos, elimina horas improdutivas e outros fatores negativos”. (PETROCCHI, 2007, p. 28).

Lunkes (2004) corrobora alegando que a qualidade tem como objetivo melhorar o desempenho do hotel como um todo, em virtude de considerar princípios

como “foco no hóspede, liderança, envolvimento das pessoas, abordagem de processo, abordagem sistêmica para a gestão, melhoria contínua, abordagem factual para a tomada de decisões, benefícios mútuos na relação com os fornecedores”. (LUNKES, 2004, p. 229).

À vista disso, a gestão de um hotel demanda algumas habilidades, sejam elas técnicas, uma vez que é necessário conhecer as atividades operacionais dos vários setores dentro da empresa; sejam humanas, visto que exige coordenação, boa comunicação e entendimento entre as pessoas; e por fim, competências conceituais, na qual será necessário administrar as relações do hotel com o ambiente externo, visualizar o conjunto todo da empresa hoteleira e realizar diagnósticos. (PETROCCHI, 2007).

## 2.7 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM

Padoveze e Takakura Junior (2013, p. 5) definem que serviços “se diferem das atividades industriais, comerciais e agropecuárias”, representando o terceiro setor da economia.

O turismo enquadra-se no setor de serviços, nas quais os meios de hospedagem são componentes essenciais na atividade turística, uma vez que o viajante necessitará de um local adequado para se instalar. (ALDRIGUI, 2007).

Albrecht (1998 *apud* Castelli, 2016) afirma que o serviço é completamente diferente em relação a um produto físico. Kotler (1994 *apud* PADOVEZE; TAKAKURA JUNIOR, 2013, p.6) corrobora citando as seguintes características dos serviços:

- a) Intangibilidade: diferentemente dos produtos físicos, não podem ser vistos, sentidos, provados, ouvidos ou cheirados, antes de serem comprados.
- b) Inseparabilidade: os serviços são produzidos e consumidos ao mesmo tempo.
- c) Variabilidade: são altamente variáveis à medida que dependem de quem os executa e de quando e onde são executados.
- d) Perecibilidade: os serviços não podem ser estocados.

Diante desses quesitos, Fitzgerald *et al.* (1989 *apud* LUNKES, 2004), Dias e Pimenta (2005), Petrocchi (2007) e Aldrigui (2007) apresentam as peculiaridades que a hotelaria possui em razão de ser prestadora de serviços.



A primeira propriedade é a intangibilidade, uma vez que apesar dos serviços de hospedagem ocorrerem em um conjunto de instalações físicas que auxiliam seu desempenho, não podem ser tocadas ou até mesmo sentidas. (PETROCCHI, 2007). Conforme Aldrigui (2007) corrobora, o produto turístico é uma experiência, na qual apenas pode ser percebido pelo consumidor. Não existe a possibilidade de realizar um *test drive*, isto é, testar antes da experiência. Dessa forma,

“são fatores intangíveis: a decoração, o clima de hospitalidade, do ‘sentir-se em casa’ embora fora de casa, a assistência recebida, a cortesia revelada em cada gesto, o sorriso de um empregado da equipe etc. A hospedagem é complementada pelo fornecimento de alimentos e bebidas, que são tangíveis, assim como a cama e os demais móveis, os lençóis, os travesseiros etc. Entretanto, quando um serviço atinge o nível de excelência, isso se deve, com certeza, à natureza intangível do que está sendo fornecido”. (PETROCCHI, 2007, p. 6).

Portanto, a intangibilidade do produto hoteleiro é constituída basicamente por um conjunto de expectativas do consumidor, nas quais são geradas tanto pelo produto turístico, quanto pela proposta de valor do hotel. (DIAS; PIMENTA, 2005).

Há também o quesito de simultaneidade, na qual a prestação do serviço apenas irá ocorrer no momento em que o hóspede estiver no hotel ou pousada, independente se a reserva for feita antecipadamente. Ou seja, o serviço apenas ocorre mediante a presença simultânea do consumidor e prestador. (ALDRIGUI, 2007). Isto quer dizer que, a execução e o consumo do serviço são inseparáveis, como por exemplo, o atendimento ao hóspede. (FITZGERALD *et al.*, 1989 *apud* LUNKES, 2004).

À vista disso, é que o controle de qualidade na hotelaria é tão crítico, uma vez que não há como verificar a qualidade e após prestar o serviço. Ou seja, esquecer algum detalhe ou até mesmo um gesto confuso, podem afetar o hóspede de imediato. Fatos estes que tornam essencial o treinamento de toda a equipe para que os diferentes setores do hotel trabalhem em harmonia, visto que todos os subsistemas da empresa são importantes e contribuem para a imagem da organização. (PETROCCHI, 2007).

A prestação de serviço é residual, sendo este outro aspecto que deve ser considerado, dado que diferente de um bem durável, o serviço não concede nada além de uma experiência, sendo essa boa ou ruim, logo, não há possibilidade de troca em caso de insatisfação ou recuperação do valor gasto para adquirir esse

serviço. Vale ressaltar que, não é somente a estrutura física que cria experiência, mas sim as pessoas envolvidas. (ALDRIGUI, 2007).

Nessa característica percebe-se também que o serviço hoteleiro possui um alto grau de subjetividade, uma vez que a satisfação que produzirá é individualizada e, portanto, será diferente para cada pessoa e até pode diferir-se para uma mesma pessoa diante do momento vivido, experiências anteriores, dentre outras condições em que estarão os clientes e os prestadores de serviço no momento em que ocorrer o consumo. (DIAS; PIMENTA, 2005).

Fitzgerald *et al.* (1989 *apud* LUNKES, 2004, p. 222) declara que “a execução do serviço varia a cada dia, em virtude de que serviços tendem a ser executados por indivíduos cujo desempenho está sujeito a variabilidade, o que afeta significativamente a qualidade de serviço que o hóspede recebe”.

E por fim, outro atributo é que o serviço é perecível e não pode ser estocado. (FITZGERALD *et al.*, 1989 *apud* LUNKES, 2004). Padoveze e Takakura Junior (2013) destacam que, toda entidade possui em sua estrutura um volume previsto, na qual quando a capacidade instalada está sendo toda utilizada, o custo médio dos produtos e/ou serviços atinge seu menor valor possível. Portanto, quanto menos a capacidade instalada é utilizada, maior será o custo médio. Os setores industrial e comercial possuem a estocagem como solução temporária em caso da capacidade instalada não ser totalmente utilizada, uma vez que podem estocar tanto as suas mercadorias, como os produtos intermediários e também os finais. Mas essa situação não é possível para as empresas prestadoras de serviços, visto que possuem entre suas características o fato de serem produzidos e consumidos ao mesmo tempo.

Goés (2015, p 109) afirma que, “os apartamentos constituem o produto mais perecível do hotel e representam sua maior fonte de renda”.

Verifica-se então, que o serviço de hospedagem possui uma oferta constante, em que as unidades habitacionais que não forem ocupadas em determinada noite serão perdidas naquele dia e não podem mais ser recuperadas ou incorporadas na noite seguinte. (ALDRIGUI, 2007). “A venda não-realizada de um quarto de hotel (...) não é recuperada em momento posterior. Não é possível guardar acomodações não-comercializadas em determinado período para posteriormente aumentar a oferta de instalações no hotel”. (DIAS; PIMENTA, 2005, p. 202). Portanto, quarto vazio se

torna um prejuízo não recuperável e diante desse fato, faz-se necessário o máximo de ocupação todos os dias. (ALDRIGUI, 2007).

Petrocchi (2007) respalda o fato de que as unidades habitacionais da empresa precisam ser compatíveis com a demanda, na qual será definida em estudos de viabilidade econômica que ocorrem antes do empreendimento.

Conforme Dias e Pimenta (2005, p. 202) afirmam, “a impossibilidade de alterações significativas na oferta de acomodações por parte da rede hoteleira a torna refém da sazonalidade”.

Petrocchi (2007) corrobora alegando que a sazonalidade do turismo influencia no equilíbrio financeiro da empresa, sendo este um desafio constante para os hotéis. Segundo o autor, a sazonalidade advém de diversos fatores, sejam eles em relação as variações do clima, as férias escolares, festividades, feriados, turismo de lazer x turismo de negócios, dentre outros. “Reside aqui um dos grandes problemas de gestão, pois o hotel, para manter a sua “capacidade de produção”, deve arcar com elevados custos fixos”. (CASTELLI, 2016, p. 399).

Assim, percebe-se o empenho para atrair hóspedes na baixa temporada, em que diferentes mecanismos são utilizados como por exemplo, descontos nas tarifas, diferenciação, entre outros. (PETROCCHI, 2007).

Dessa forma, Padoveze e Takakura Junior (2013) concluem que, o tempo é a base para a captação de receita nos serviços, uma vez que o tempo parado ou se utilizado de forma improdutivo, geram perda de receita e rentabilidade.

## 2.8 ESTUDOS RELACIONADOS

Rodrigues *et al* (2014) desenvolveram um estudo em um hotel situado na região das Missões (RS), com o objetivo de apresentar a importância da contabilidade de custos utilizando ferramentas gerenciais para a tomada de decisão na gestão hoteleira.

Os autores afirmam que as empresas do setor hoteleiro possuem dificuldades em utilizar os sistemas tradicionais de contabilidade de custos ou gerenciais desenvolvidos para empresas industriais, todavia, apesar das diferenças é possível sua aplicabilidade. Ademais, mencionam haver um problema na redução dos custos nestas empresas, uma vez que os hotéis trabalham muito com custos fixos, nas quais independem da taxa de ocupação. Além disso, empresas desse ramo,

necessitam apresentar um conjunto de serviços de qualidade, conforto e fidelidade para que se possam diferenciar perante os concorrentes. Contudo, quanto mais serviços e produtos o estabelecimento oferece, maior será a dificuldade do gestor em conhecer precisamente a composição dos custos.

Os resultados coletados, de acordo com a entrevista realizada com o sócio administrador do hotel, demonstraram que os preços das diárias são formados conforme o preço de mercado e a partir do que os seus concorrentes praticam. Assim, os autores afirmaram que este é um erro comum que vários negócios possuem como hábito, uma vez que a empresa além de analisar o preço dos concorrentes, deve também observar os custos totais que o estabelecimento possui. Concluíram dessa forma, que a ferramenta gerencial de análise de custos quando aplicada de forma correta, possibilita ao gestor avaliar se o negócio é viável ou não, traçar metas e formar uma estratégia para se manter no mercado de forma competitiva e lucrativa.

Trintin e Hahn (2020) realizaram um estudo na rede de hotéis ABC, que estão localizados em Gramado (RS), com o objetivo de analisar o resultado econômico quando o café da manhã está incluso na diária em forma de serviço ou como um produto à parte da diária, apresentando assim, qual a melhor opção de faturamento.

Os autores afirmam que, no setor hoteleiro existem duas formas de faturar o café da manhã, na qual uma delas é a inclusão na diária como um serviço e dessa forma, sendo impactado pelos impostos de PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza); e a outra alternativa seria na forma de produto, em que será tributado pelos impostos de PIS, COFINS e ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Além disso, vale ressaltar também, os impostos de IR (Imposto de Renda) e CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), no qual variam de acordo com o regime tributário optante da empresa.

A partir de entrevistas realizadas com o responsável pelo departamento financeiro e controladoria de cada uma das três unidades da rede, os autores coletaram informações relevantes quanto as variáveis internas e externas que influenciam na decisão de faturar o café da manhã como um serviço ou como um produto.

Diante das respostas coletadas, verificou-se que a forma como os clientes estão acostumados a negociar sua hospedagem; a concorrência e a cultura local; o

serviço extra agregado; e a margem de negociação para a venda da diária ao cliente, foram as variáveis externas citadas que geram impacto na decisão de se incluir o café da manhã na diária. Quanto as variáveis internas, têm-se a previsão de consumo, uma vez que, de acordo com o histórico dos hotéis, são poucos os casos em que o hóspede não consome o café da manhã; o controle interno de logística no setor da cozinha, visto que é possível a análise do abastecimento do almoxarifado, recebimento de compras no período e a reposição de estoque; a estratégia de venda que está fundamentada na oferta de um café da manhã robusto, possuindo diversas opções no *buffet* e de consumo livre e ilimitado; e por fim, a valorização do hotel.

Mendonça, Gonçalves e Machado (2015) objetivaram em sua pesquisa desenvolver uma ferramenta de apuração de custos para pequenas e microempresas do segmento de *Self-Service*, que fosse capaz de fornecer informações para auxiliar o controle e a tomada de decisão destes estabelecimentos.

De acordo com os autores, as informações relativas aos custos variáveis compreendem apenas os materiais e o custo de preparo dos alimentos do *self-service*, sendo tais informações responsáveis por indicadores como o custo variável por quilo de comida; custo variável por pessoa; custo variável do *buffet*; e também pelo custo relativo ao desperdício de alimentos. Já os custos fixos, os quais não alteram com a variação do volume de produção de comida, ou seja, aluguel, salários, água, luz, telefone, depreciação, impostos, e limpeza, são responsáveis pelas informações acerca do custo fixo total do *self-service*; custo fixo unitário; capacidade máxima de produção e atendimento; e desperdício de estrutura física.

Os autores ainda mencionam que, em razão do cardápio em restaurantes *self-service* variar muito, faz-se necessário o controle da comida diariamente através de planilhas.

Os resultados alcançados no estudo mostram que a partir do mapeamento do fluxo das informações, foi viável a elaboração de planilhas para o controle de estoques, o levantamento dos custos variáveis do *self-service*, o levantamento dos custos indiretos mensais, bem como semanais e diários, e por fim, o levantamento dos registros de vendas. Assim, os autores concluíram que as planilhas produzidas podem servir de relatórios para o controle e para a tomada de decisão, uma vez que, acreditam que quanto mais as informações estiverem estruturadas, melhor será a base do processo decisório. Para tanto, as empresas necessitam possuir

ferramentas de coleta, armazenamento e análise de custos, despesas e receitas, as quais devem estar adequadas à realidade da empresa.

Dessa forma, diante dos estudos apresentados anteriormente, percebe-se que apesar da dificuldade de se aplicar um sistema de custos em hotéis, ainda é um procedimento viável e essencial, visto que conhecer os custos totais do estabelecimento se faz necessário para que o preço da diária seja estabelecido não apenas com base nos concorrentes.

Trintin e Hahn (2020 *apud* PEREIRA; ESPEJO, 2010) afirmam que, a maioria dos hotéis costuma incluir no valor da diária o café da manhã. Diante disso, o conhecimento e controle de custos e desperdícios desse setor é indispensável, ainda mais em hotéis que utilizam o *buffet self-service* no serviço de café da manhã, para que assim, o montante de custos desse departamento seja de conhecimento da empresa para a correta precificação das diárias e lucratividade do negócio.

### 3 METODOLOGIA

Nesse capítulo são descritos os procedimentos metodológicos a serem utilizados na pesquisa.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Silva e Menezes (2001 *apud* OTT, 2012, p. 38), “as pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, forma de abordagem do problema, objetivo e procedimento técnico”.

Quanto à natureza essa pesquisa pode ser classificada como aplicada, uma vez que se destinará a responder um problema específico. Conforme descreve Ott (2012), a pesquisa aplicada tem como propósito gerar conhecimentos para aplicação prática, ou seja, objetiva a aplicação imediata em determinada realidade circunstancial.

No que tange a abordagem do problema, este estudo pode ser classificado como quantitativo, uma vez que irá quantificar e traduzir em números as informações para que sejam classificadas e analisadas.

Com relação ao objetivo esta pesquisa, se classifica como explicativa, uma vez que se identificarão os fatores que determinarão ou que contribuirão para a ocorrência dos fenômenos. Ou seja, se buscará o conhecimento da realidade para explicar o porquê das coisas.

Por fim, quanto ao procedimento técnico, classifica-se como uma pesquisa de campo (levantamento) e pesquisa documental.

#### 3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A empresa objeto da análise foi inaugurada em 2002, na cidade de Gramado - RS, sendo constituída na forma de sociedade empresária limitada e possuindo como atividade principal a prestação de serviços de hospedagem, na qual atende diferentes perfis de hóspedes: famílias, casais, idosos, executivos e *pets* de pequeno porte.

Possui uma infraestrutura que oferece 55 apartamentos, os quais estão divididos em seis categorias que são equipadas da mesma forma, mas o que as

diferencia é o tamanho do quarto e a quantidade de pessoas que cada um comporta. As categorias estão estruturadas da seguinte maneira: Luxo (22,75m<sup>2</sup>): Categoria Inicial; Luxo Especial (34,76m<sup>2</sup>): Apartamento estilo cabana; Super Luxo (47,06m<sup>2</sup>): Apartamento semi-privativo em estilo cabana, ideal para famílias; Suíte Junior (56,25m<sup>2</sup>): Possui como diferencial um hall de entrada com sofá; Suíte Master (56,25m<sup>2</sup>): Quarto com banheira de hidromassagem; Super Luxo Especial (75,73m<sup>2</sup>): Apartamento com dois quartos privativos e sala de estar.

Além do serviço de hospedagem, o estabelecimento conta também com piscina térmica, sauna úmida, serviços de bar, restaurante para o café da manhã, estacionamento coberto e vigiado por câmeras e Wi-fi gratuito em todas as áreas do hotel. Ademais, possui também como diferencial sua localização, uma vez que está situada a cerca de 500 metros do centro da cidade.

### 3.3 PLANO DE COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa foram obtidos juntamente à empresa objeto deste estudo. A empresa foi selecionada devido as características de suas atividades, possibilitando uma melhor análise da contabilização dos custos em função do tipo de serviço ofertado. Dessa forma, os dados foram analisados verificando o custo do café da manhã que está incluso na hospedagem do cliente, e dessa forma, se propôs um sistema de custeio baseado em critérios que foram validados com a administração.

Realizou-se uma entrevista qualitativa direta com o gestor do hotel, a fim de analisar o envolvimento da gestão com a contabilidade de custos, bem como seu controle de gastos voltado ao serviço de café da manhã. Ainda, foram realizadas também entrevistas com os funcionários que trabalham no setor de Alimentos e Bebidas com o objetivo de compreender melhor os processos produtivos, organização e planejamento desse departamento em específico.

Além disso, foram obtidos, junto ao departamento de gestão da empresa, dados importantes para a análise de custos, como por exemplo, notas fiscais de compra de matéria prima, faturas de água e luz, folha de salários dos funcionários, entre outros documentos que possibilitassem a análise dos desembolsos da empresa. Ademais, consultou-se também as plantas do estabelecimento a fim de



obter a metragem do hotel como um todo e cada área em específico para adotar como um critério de rateio.

Após essa fase, ocorreu a observação simples do processo produtivo visando a obtenção de tempos, métricas e o detalhamento dos procedimentos adotados para a preparação dos alimentos que são disponibilizados aos hóspedes no café da manhã. A partir disso, foi possível obter todos os dados faltantes para realizar o sistema de custeio do serviço de café da manhã em um dia específico.

A observação, as entrevistas e os dados secundários fornecem as informações necessárias para a análise dos dados de forma explicativa através da realização de uma pesquisa de campo, nas quais foram selecionados alguns produtos do café da manhã que mais são consumidos para responder os questionamentos levantados nos objetivos. Sendo assim, a coleta de dados, bem como a verificação dos preços e quantidades dos ingredientes foi focada também nesses produtos.

O tratamento dos dados ocorreu através da organização das informações que foram possíveis de serem coletadas e então, inseriu-se tais resultados em planilhas no programa Excel, na qual realizou-se os cálculos necessários para alcançar o objetivo principal deste estudo.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Ott (2012, p. 53) destaca que, “qualquer método escolhido para a elaboração de uma pesquisa pode apresentar limitações”.

Algumas das limitações da entrevista podem estar associadas ao fato de não se ter a certeza de que as respostas recebidas foram o reflexo correto do que acontece na empresa, pois podem ter sido passadas de forma incompleta, dificultando a análise. Ou seja, existe a possibilidade de as respostas fornecidas serem falsas ou não representarem a realidade vivenciada na organização.

Ainda, a análise dos dados obtidos por meio das entrevistas e da observação do processo produtivo somente foi realizada com base na empresa objeto deste estudo, portanto, os resultados obtidos não podem ser generalizados, isto é, as conclusões do estudo valem unicamente para esta empresa.

Ressalta-se também o fato de que o custo do café da manhã será sempre um valor aproximado, nunca um valor exato, uma vez que envolve inúmeras variáveis,

como por exemplo, a quantidade de pessoas que consomem os produtos todos os dias se altera, e mesmo que quantidade seja a mesma, com exatamente os mesmos indivíduos, as pessoas não irão consumir todos os dias na mesma proporção, logo é uma variante muito relativa; o cardápio de alimentos varia diariamente, isto é, o hotel não disponibiliza todos os dias os mesmo produtos, pois há clientes que permanecem hospedados por períodos de tempo maiores e assim demanda do estabelecimento um rodízio nas opções do *buffet*; os custos indiretos são apropriados ao serviço de café da manhã com muita dificuldade, visto que o hotel engloba muitos departamentos e especificar quanto cada um consome de forma exata é inviável; entre várias outras questões que tornam o processo de mensuração mais complicado de ser realizado com total certeza.

Portanto, salienta-se que o custo obtido no estudo é um custo aproximado que levou em consideração os dados obtidos em um dia específico de análise, através de alguns critérios de rateio que se fizeram necessários.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesse capítulo se apresenta a análise dos dados que foram obtidos por meio da observação e acompanhamento do processo produtivo do café da manhã no setor da cozinha e também através da entrevista realizada com o gestor da empresa objeto do estudo.

### 4.1 ENTREVISTA COM O GESTOR DA EMPRESA

A entrevista com o gestor da empresa objeto deste estudo abordou questões a fim de identificar a relação do empresário com a Contabilidade de Custos, conforme disposto no Apêndice A.

Constatou-se que a empresa realiza o controle de custos e despesas, porém não realiza a classificação dos mesmos, isto é, não é realizada uma separação do que é custo fixo, variável, direto e indireto. Dessa forma, quando questionado se o gestor conhece todos os gastos fixos da empresa, o mesmo afirma que os fixos são analisados e monitorados mensalmente, justamente para saber tudo aquilo que precisa ser pago mesmo quando a taxa de ocupação é zero, porém gastos variáveis, diretos e indiretos são controlados como um todo, uma vez que acredita não possuir conhecimento suficiente para realizar tal classificação.

Ainda assim, o administrador afirma que a tomada de decisão no hotel é baseada na gestão de gastos, uma vez que acredita que apenas analisar as receitas de vendas e como os concorrentes se comportam não é o suficiente para definir o valor dos seus serviços e produtos e dessa forma, manter-se ativo no mercado.

Quanto ao controle de custos do café da manhã, o hotel considera apenas os custos diretos, como os insumos que são consumidos, mas não existe um cálculo que considera todos os demais custos com energia elétrica, mão de obra, depreciações das máquinas, entre outros. Isso fundamenta o interesse da empresa em ter um estudo abrangendo todos os custos, isto é, os diretos e indiretos, sejam eles fixos ou variáveis, uma vez que o hotel leva em consideração um custo aproximado do café da manhã para precificação do valor da diária.

Portanto, além da empresa focar sua análise de desempenho na receita de vendas, também analisa os gastos incorridos para a prestação de seus serviços, fato esse que o gestor acredita se dos motivos que justifica sua permanência e

crescimento em dezenove anos num ambiente extremamente competitivo como Gramado. Entretanto, apesar de controlar os custos e as despesas como um todo, o ideal seria que o hotel realizasse a correta classificação dos mesmos, bem como mensurasse os gastos indiretos que incorrem no setor do café da manhã, a fim de reduzir possíveis custos e despesas que são desnecessários e que muitas vezes possuem relevantes proporções, porém a empresa não possui o devido conhecimento para modificar tal situação no momento.

Feitas as considerações acima a respeito da entrevista com o gestor, no tópico 4.2 é apresentada a estrutura organizacional do hotel a fim de entender seu funcionamento no dia a dia.

#### 4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E FUNCIONAMENTO DO HOTEL

A estrutura organizacional do hotel é bem simples, uma vez que se caracteriza como uma empresa de pequeno porte. Dessa forma, está dividida em seis setores: Recepção, Reservas, Administrativo, Manutenção, Limpeza e A&B (Alimentos e Bebidas), na qual totalizam com um quadro de funcionários composto de vinte e cinco profissionais que possuem turnos de trabalho de sete horas e vinte minutos.

Os setores da empresa e os cargos que são desempenhados na mesma foram estabelecidos conforme as necessidades do hotel e de acordo com os serviços que são oferecidos ao cliente.

A recepção é formada por um time de seis funcionários, divididos em três turnos e com dois tipos de funções: recepcionistas e mensageiros. A Reserva possui apenas um profissional responsável, porém recebe o auxílio de recepcionistas e assistentes administrativos. O departamento Administrativo é composto pelo gerente geral e dois assistentes administrativos. A Manutenção é constituída por dois profissionais, as quais um permanece no turno da manhã e outro no turno da noite. A equipe da Limpeza é formada por uma governanta, uma auxiliar de governanta e cinco camareiras. Por fim, o setor de Alimentos e Bebidas conta com três confeitadeiras e três garçons, na qual apenas um garçom não exerce sua função na preparação do café da manhã, uma vez que seu turno de trabalho é a noite em que está instruído a realizar o serviço de bar do hotel que conta com um cardápio de diferentes bebidas e *drinks*.

O hotel enquadra-se na definição de empresa de pequeno porte e é optante pelo regime tributário Simples Nacional. Sua captação de receita possui como foco a hospedagem, ou seja, a venda de diárias, na qual os valores variam conforme a categoria e a quantidade de pessoas em cada quarto. Outras variáveis de preço são o período (baixa ou alta temporada), a oferta e procura (quantidade de quartos ainda disponíveis no período de interesse) e quantidade de dias (opções de promoções conforme a quantidade de diárias selecionadas). Ainda, a empresa também gera receita através do seu serviço de bar no turno da noite, uma vez que oferece um cardápio com diferentes bebidas e *drinks*, na qual é pago a parte por conta do hóspede.

Já o café da manhã é em estilo colonial, servido no formato *buffet* das 06:00 às 11:00 e está incluso no preço da diária cobrado, isto é, o hóspede poderá se servir quantas vezes desejar e não haverá diferencial na tarifa para quem optar ou não pelo serviço.

Assim, compreendida a estrutura de funcionamento da empresa, no tópico 4.3 são apresentadas informações quanto ao processo de funcionamento do café da manhã do hotel, isto é, sua preparação e montagem, bem como os dados obtidos durante a observação que foi realizada perante a escolha de um dia da semana para realizar o estudo dos custos do café nesse mesmo dia.

### 4.3 ANÁLISE DO CAFÉ DA MANHÃ

O serviço de café da manhã é um dos itens de maior importância para o Hotel Águas Claras Gramado e exige um bom planejamento prévio, uma vez que seu custo é embutido no valor da diária, isto é, não é cobrado à parte. Assim, conhecer os custos de produção, bem como as quantidades de alimentos que precisam ser comprados a fim de evitar o desperdício, mas ainda assim atender a demanda de clientes, é vital para determinar o percentual desse custo dentro dos custos que cada hóspede gera para a empresa.

Para tanto, faz-se necessário conhecer a estrutura de funcionamento e organização da empresa, assuntos esses abordados nesse tópico. Ademais, também serão apresentados os resultados coletados no processo de observação e pesagem realizado no dia 22 de agosto de 2021.

### 4.3.1 Cardápio do café da manhã

O cardápio do café da manhã varia conforme o dia da semana, isto é, alguns produtos disponibilizados no *buffet* em uma segunda-feira serão diferentes dos que serão na terça-feira e assim sucessivamente, informações essas disponibilizadas pelos profissionais que trabalham no setor de Alimentos e Bebidas.

Ainda, levando em consideração também os dados fornecidos pelo setor de reservas, os sábados costumam ser o dia em que a lotação do hotel é quase máxima e o valor da diária é mais oneroso, o que fundamenta a política da empresa em oferecer aos domingos um cardápio mais especial e robusto, com mais opções e com produtos que possuem um custo mais elevado.

Assim, diante dos fatos apresentados, optou-se pela escolha do cardápio de domingo, dia 22 de agosto de 2021, apresentado no Quadro 1, na qual será a base específica para os cálculos do custo aproximado do café da manhã desse mesmo dia.

Quadro 1 - Cardápio de Domingo

CARDÁPIO DOMINGO - 22/08/2021	
<b>Bebidas</b>	<b>Mesa de Frios</b>
Café	Queijo Mussarela
Leite Quente	Queijo Provolone
Leite Frio	Queijo Minas
Iogurte de Morango	Queijo Colonial
Iogurte de Salada de Fruta	Queijo Colonial Peça Inteira
Suco de Laranja	Queijo de Porco
Suco de Uva	Presunto
Iogurte Natural	Peito de Frango
<b>Opções de Chá:</b> Erva Doce; Morango; Maçã com Canela; Chá Preto; Camomila; Hortelã; Boldo; Capim Cidreira	Mortadela Ouro
Nescau	Salame Italiano
Açúcar Mascavo	Salamito Grosso
	Lombo Canadense
	Morcele Branca
	Linguiça
<b>Cereais</b>	<b>Pães e Geleias</b>
Sucrilhos de Bolinha Sabor Chocolate	Pão de Sanduíche
Sucrilhos com Açúcar	Pão de Centeio
Sucrilhos sem Açúcar	Pão de Leite
Granola	Cacetinho
Aveia	Cacetinho com gergilim
	Mini Hamburguer
<b>Mesa de Frutas</b>	Baguete
Melância	Nata
Mamão	Manteiga
Melão	Doce de Leite
Abacaxi	Geleia de Morango
Banana	Geleia de Uva
Uva	Geleia de Figo
Salada de Fruta (Mamão, Kiwi, Abacaxi, Uva, Melão)	Mel
	Goiabada

(conclusão)

CARDÁPIO DOMINGO - 22/08/2021	
<b>Opções Quentes</b>	
Ovo Mexido	
Salsicha com Molho de Tomate	
Bacon Frito	
Risoles	
Pão de Queijo	
<b>Bolos e Tortas</b>	
Bolo Nega Maluca	
Bolo de Cenoura	
Bolo de Coco	
Bolo de Milho Verde	
Bolo Toalha Felpuda	
Bolo de Iogurte Natural	
Torta de Morango	
Torta Doce	
Quicher	
	<b>Produtos Zero Lactose e Zero Glúten</b>
	Queijo Mussarela
	Queijo Minas
	Nata
	Doce de Leite
	Bolo sem glúten e sem lactose
	Bolacha
	Suco Ades Sabor Laranja
	Suco Ades Sabor Pêssego
	Leite Soja Zero Açúcar
	Leite de Amendoas Ades
	Iogurte de Morango

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ressalta-se que, os alimentos que são alterados dia após dia são os que pertencem aos grupos das Opções Quentes e aos Bolos e Tortas. No Quadro 2 o hotel disponibilizou algumas das possibilidades de alimentos que são colocados no *buffet* em diferentes cardápios.

Quadro 2 - Opções de Alimentos

Opções Quentes	Bolos	Tortas
Mini Folhado	Bolo de Mousse de Maracujá	Torta de Bombom
Mini Coxinha de Frango	Bolo de Mousse de Chocolate	Torta de Nozes
Mini Churros	Bolo de Mousse de Limão	
Salsicha Bock		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda, o grupo de Produtos Zero Lactose e Zero Glúten possuem os alimentos que estão listados no Quadro 1 disponíveis todos os dias no café da manhã, porém, caso o hóspede informe na reserva que necessita de tais produtos, o hotel amplia as variedades do cliente, conforme as opções que estiverem disponíveis pelo fornecedor ou até mesmo no mercado. Esse procedimento é adotado pela empresa, pois segundo a administração, tais itens possuem um preço mais elevado que os demais e mantê-los a disposição no hotel torna o custo mais elevado, uma vez que são consumidos em proporções menores que os demais e dessa forma, acabam vencendo sem serem utilizados.

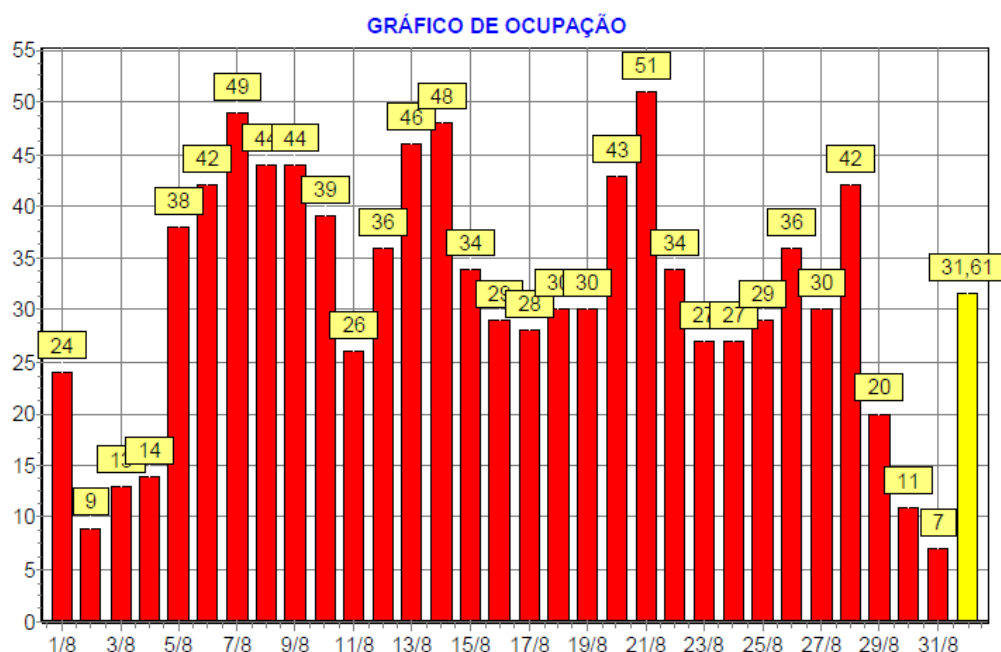
### 4.3.2 Previsão da demanda

Aqui explica-se o funcionamento da ordem de produção dos alimentos que serão colocados no café da manhã todos os dias. Semanalmente, geralmente nas segundas-feiras, é realizado pelo setor de reservas um relatório com a previsão de hospedagem, na qual é informado a quantidade de *check-in*, especificando o número de adultos e de crianças que estarão hospedados, para que seja realizado as compras de insumos. Entretanto, todos os dias novos *check-ins* são feitos através de plataformas de vendas ou até mesmo no balcão da recepção, dessa forma, é realizada uma atualização dessas quantidades e enviada ao setor de Alimentos e Bebidas para que o café da manhã do dia seguinte seja preparado de tal forma a não faltar produtos no *buffet*.

Os relatórios diários e semanais liberados pelo setor de reservas são desenvolvidos com base em gráficos que são emitidos pelo próprio sistema operacional do hotel de forma automática.

É possível visualizar no Gráfico 1, a ocupação diária em quantidade de apartamentos durante o período de 01/08/2021 até 31/08/2021, na qual a linha horizontal representa os dias da semana e a vertical a quantidade de apartamentos.

Gráfico 1 - Ocupação de Apartamentos



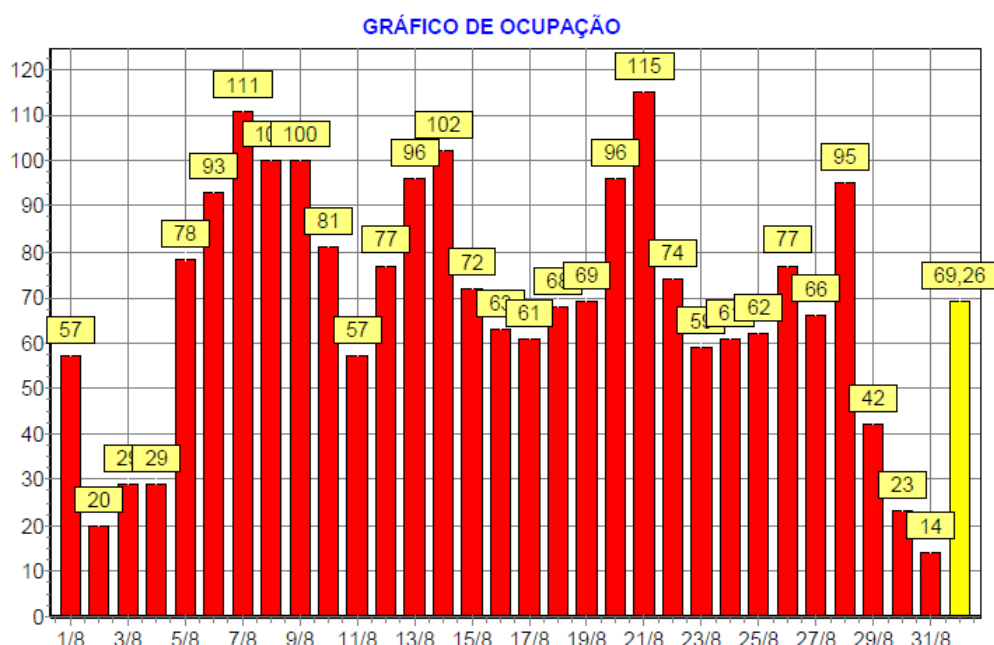
Fonte: Disponibilizado pela empresa objeto do estudo.



Como a diária do hotel é considerada por noite, significa que no dia 21/08/2021 havia 51 apartamentos ocupados dos 55 disponíveis no hotel.

No Gráfico 2, visualiza-se a ocupação diária em quantidade de pessoas que estavam hospedadas durante o mesmo período. Na linha horizontal visualiza-se os dias da semana e na vertical a quantidade de hóspedes. É interpretado da seguinte maneira, por exemplo, no dia 21/08/2021 estavam hospedadas no hotel 115 pessoas, dessa forma, essa será a quantidade de clientes para o café da manhã do dia 22/08/2021.

Gráfico 2 - Ocupação de Pessoas



Fonte: Disponibilizado pela empresa objeto do estudo.

Ressalta-se que o Gráfico 2 representa apenas uma previsão, uma vez que nem sempre todos se fazem presentes no café por motivos particulares. Para tanto, na noite que antecede o café, o hóspede necessita agendar o horário que gostaria de tomar seu café da manhã no dia seguinte, bem como informar a quantidade de pessoas para escolha da mesa apropriada.

Na manhã seguinte, quando o cliente se dirigir ao restaurante, conforme horário estabelecido, será realizada a conferência na planilha de agendamento para verificar se todos de fato compareceram.

Medida de controle essa adotada pela empresa em função da pandemia, isto é, para controlar o fluxo de pessoas no mesmo ambiente, evitar aglomerações e

disponibilizar mesas para todos, uma vez que a quantidade das mesmas no restaurante teve que ser reduzida, mas que permanecerá, visto que informaram ser de excelente organização e planejamento do café da manhã.

### 4.3.3 Alimentos preparados no hotel

Destaca-se o fato de que grande parte dos alimentos disponibilizados no café da manhã são produtos comprados prontos e apenas possuem sua forma modificada, isto é, recebem o processo de corte, bem como são preparados para o consumo (processo de assar, fritar, entre outros) e inseridos em recipientes apropriados. Entretanto, ainda há aqueles alimentos que são preparados no hotel, como por exemplo o pão de queijo, as opções de bolos e tortas e alguns tipos de pães, em que faz-se necessário o uso de fichas técnicas para apropriação do custo médio desses produtos. Para tanto, após o processo de observação de preparo dos alimentos listados no Quadro 1, realizou-se algumas fichas técnicas.

O Quadro 3, possui única e exclusivamente a receita de Pão de Queijo, uma vez que esse é o único alimento das Opções Quentes que é preparado no hotel.

Quadro 3 - Receita de Pão de Queijo

FICHA TÉCNICA RECEITA PÃO DE QUEIJO					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Farinha de Pão de Queijo	kg	10,000	1,000	R\$ 95,00	R\$ 9,50
Ovos	unidade	30	8	R\$ 15,66	R\$ 4,18
Água	litro	–	0,4	1% s/ total	R\$ 0,27
Queijo Mussarela	kg	1,000	0,400	R\$ 32,34	R\$ 12,94
					<b>R\$ 26,89</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaca-se que na realização do custo de produção do pão de queijo, fez-se necessário estipular um custo para o componente “água”, sendo esse de 1% sobre o custo total aproximado dos demais ingredientes, uma vez que o mesmo é de difícil mensuração. Ressalta-se que tal componente estará presente em outras fichas técnicas e o procedimento adotado foi o mesmo.

O Quadro 4, diferente do Quadro 3, foi elaborado com o intuito de proporcionar o custo de um ingrediente, que depois de finalizado é utilizado na

elaboração de outro produto pronto que será disponibilizado ao hóspede na mesa do café.

Quadro 4 - Receita Massa Podre

FICHA TÉCNICA RECEITA MASSA PODRE					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Farinha	kg	5,000	0,300	R\$ 15,91	R\$ 0,95
Açúcar	kg	1,000	0,090	R\$ 4,29	R\$ 0,39
Ovos	unidade	30	3	R\$ 15,66	R\$ 1,57
Margarina	kg	14,500	0,100	R\$ 175,59	R\$ 1,21
					<b>R\$ 4,12</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

A ficha técnica representa o custo para elaboração da Massa Podre utilizada em mais de uma receita de bolo, como é o caso da Torta Doce e do Quicher, uma vez que seu rendimento é de três unidades quando finalizada.

Quanto ao Quadro 5, o mesmo representa o resumo dos rendimentos e dos custos das receitas de bolos que estão dispostos no Apêndice B.

Quadro 5 - Resumo dos Custos das Receitas de Bolos

Produto	Unidade de Medida	Rendimento	Custo da Receita
Bolo Nega Maluca	kg	1,688	R\$ 12,17
Bolo de Cenoura	kg	1,486	R\$ 12,81
Bolo de Coco	kg	1,304	R\$ 19,24
Bolo de Milho Verde	kg	1,544	R\$ 12,58
Bolo Toalha Felpuda	kg	1,334	R\$ 9,80
Bolo de logurte Natural	kg	0,972	R\$ 8,90

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quando analisado o Apêndice B, percebe-se que os ingredientes são praticamente os mesmos nos bolos, alterando-se apenas as quantidades e alguns componentes que caracterizam cada produto pronto. Dessa forma, os custos das receitas disponível no Quadro 5 sofre pouca variação.

Situação essa diferente no Apêndice C, na qual são apresentadas as fichas técnicas das tortas, em que o custo médio da receita varia bastante de um tipo para outro. O Quadro 6 retrata essa oscilação, uma vez que há valores desde os R\$

13,00 até os R\$ 40,00, o que reforça aqui a justificativa da empresa em preparar diferentes cardápios, conforme a lotação do hotel e valores de diárias.

Quadro 6 - Resumo dos Custos das Receitas de Tortas

Produto	Unidade de Medida	Rendimento	Custo da Receita
Torta de Morango	kg	2,160	R\$ 31,82
Torta Doce	kg	1,188	R\$ 10,70
Torta de Bombom	kg	1,980	R\$ 15,04
Torta de Nozes	kg	2,250	R\$ 40,63
Quicher	kg	0,890	R\$ 13,15

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda, quando analisa-se o Apêndice C, percebe-se que na Torta de Nozes e na Torta de Bombom há o ingrediente “clara de ovo”. Destaca-se aqui que para tal componente realizou-se a divisão do custo de aquisição, uma vez que o ovo como um todo não é utilizado, porém também não é desperdiçado, mas sim utilizado no ovo mexido que vai para o café da manhã.

Foi desenvolvida também uma ficha técnica, de acordo com o Quadro 7, para o Bolo Sem Lactose que está disponível no café todos os dias. Sua produção é justificada, pelo fato de que fica mais fácil elaborar o alimento em pequenas quantidades e mantê-lo sempre fresquinho, do que comprar do fornecedor que não possibilita a compra em poucas unidades e assim perder a qualidade do produto.

Quadro 7 - Receita Bolo Sem Lactose

FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO SEM LACTOSE					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Farinha de arroz	kg	1,000	0,300	R\$ 3,75	R\$ 1,13
Ovos	unidade	30	2	R\$ 15,66	R\$ 1,04
Maçã	kg	1,000	0,150	R\$ 5,54	R\$ 0,83
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Açúcar Mascavo	kg	1,000	0,075	R\$ 9,96	R\$ 0,75
					<b>R\$ 3,91</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 8 são apresentadas as receitas do pão de leite e de centeio, nas quais são elaboradas no hotel, pois o mesmo acredita na qualidade superior de sua

produção, assim como o custo de aquisição é menor quando comparado com o fornecedor.

Novamente aqui, reforça-se um custo aproximado de 1% sobre o total dos demais ingredientes para os condimentos e para a água, uma vez que são de difícil mensuração.

Quadro 8 - Receitas de Pães

FICHA TÉCNICA RECEITA PÃO DE LEITE					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Farinha	kg	5,000	0,300	R\$ 15,91	R\$ 0,95
Ovos	unidade	30	1	R\$ 15,66	R\$ 0,52
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Azeite	litro	0,900	0,005	R\$ 7,75	R\$ 0,04
Sal (Condimento)		–	–	1% s/ total	R\$ 0,02
Açúcar	kg	1,000	0,030	R\$ 4,29	R\$ 0,13
Leite	litro	1,000	0,200	R\$ 3,05	R\$ 0,61
					<b>R\$ 2,44</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA PÃO DE CENTEIO					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Farinha	kg	5,000	0,150	R\$ 15,91	R\$ 0,48
Farinha Integral	kg	1,000	0,150	R\$ 3,59	R\$ 0,54
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Azeite	litro	0,900	0,050	R\$ 7,75	R\$ 0,43
Sal (Condimento)		–	–	1% s/ total	R\$ 0,02
Açúcar Mascavo	kg	1,000	0,060	R\$ 9,96	R\$ 0,60
Água	litro	–	0,200	1% s/ total	R\$ 0,02
					<b>R\$ 2,25</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apresentadas todas as fichas técnicas dos produtos que estavam presentes no cardápio do dia escolhido, passou-se para a etapa de pesagem de todos os alimentos antes de serem colocados no *buffet*, assunto esse do próximo tópico.

#### 4.3.4 Pesagem dos produtos disponíveis no café

Conforme já informado no tópico 4.2.1, foi optado por um dia da semana para realizar o processo de observação, na qual com base no que estava disponível e o que foi consumido pelos cento e quinze hóspedes que estavam presentes nesse dia,

seria possível realizar uma estimativa de custo aproximado dos produtos disponíveis no café da manhã em determinado dia.

Assim, abaixo estarão apresentadas os Quadros com os respectivos consumos de cada grupo, na qual a coluna “Início” representa a quantidade que foi disponibilizada no restaurante do café, já a coluna “Término” descreve a proporção que retornou para a cozinha no final do café da manhã, isto é, o que não foi consumido pelos hóspedes. Para tais parâmetros, realizou-se primeiramente a pesagem do recipiente do alimento (prato, vasilha...) para que em seguida na pesagem da comida em si, fosse possível descontar essa medida inicial, tanto dos alimentos que foram ao *buffet*, quanto dos que retornaram.

Ainda, há também as colunas do “custo de aquisição” de tais produtos e sua respectiva “quantidade inicial de compra”, na qual caracterizam quanto o alimento custa para ser adquirido e o quanto ele rende quando comprado. Por fim, apresenta-se a coluna do “custo consumo”, em que é possível visualizar quanto a empresa obteve de custo para a quantidade consumida de cada alimento no café do dia 22 de agosto de 2021 (domingo).

O Quadro 9 demonstra a quantidade de bebidas consumidas, bem como o devido custo desse consumo.

Quadro 9 - Consumo de Bebidas

Bebidas	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Café	litro	10,0	1,5	8,5	6	R\$ 2,20 + 1%	R\$ 3,15
Leite Quente	litro	9,0	1,8	7,2	1	R\$ 3,05	R\$ 22,11
Leite Frio	litro	1,0	0,7	0,3	1	R\$ 3,05	R\$ 1,07
Iogurte de Morango	litro	4,0	1,9	2,1	1	R\$ 2,75	R\$ 5,78
Iogurte de Salada de Fruta	litro	1,0	0,5	0,5	1	R\$ 2,75	R\$ 1,38
Suco de Laranja	litro	9,0	1,9	7,1	22,5	R\$ 78,90 + 1%	R\$ 25,15
Suco de Uva	litro	9,0	6,6	2,4	22,5	R\$ 135,00 + 1%	R\$ 14,54
Pote de Iogurte Natural	unidade	15	6	9	1	R\$ 2,63	R\$ 23,67
Opções de Chá	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Morango	unidade	10	10	0	10	R\$ 5,21	R\$ 0,00
Maçã com Canela	unidade	20	20	0	10	R\$ 5,99	R\$ 0,00
Chá Preto	unidade	20	20	0	10	R\$ 5,99	R\$ 0,00
Camomila	unidade	10	9	1	15	R\$ 5,29	R\$ 0,35
Hortelã	unidade	10	10	0	15	R\$ 6,99	R\$ 0,00
Boldo	unidade	10	10	0	10	R\$ 3,62	R\$ 0,00
Capim Cidreira	unidade	15	12	3	15	R\$ 5,99	R\$ 1,20

Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaca-se aqui as bebidas café, suco de laranja e suco de uva. O café recebeu em seu preço do produto fechado o custo do pacote de café fechado mais o acréscimo de 1% sobre esse valor que representa a água utilizada, na qual tem seu custo considerado como de difícil mensuração. Mesma situação essa nos sucos de laranja e de uva, nos quais possuem uma concentração muito densa e necessitam da água para diluição. Um galão de suco de qualquer sabor possui cinco litros de suco e para cada litro faz-se necessário a mistura de três litros e meio de água. Dessa forma, considerou-se como quantidade do produto fechado o total de vinte e dois litros e meio de suco.

O Quadro 10 especifica-se a quantidade consumida, bem como seu devido custo para os alimentos presentes na seção de cereais.

Quadro 10 - Consumo de Cereais

Cereais	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Sucrilhos com Açúcar	kg	1,000	0,710	0,290	0,500	R\$ 16,09	R\$ 9,33
Sucrilhos sem Açúcar	kg	1,000	0,730	0,270	0,500	R\$ 16,19	R\$ 8,74
Granola	kg	1,000	0,978	0,022	1,000	R\$ 15,21	R\$ 0,33
Aveia	kg	1,200	1,050	0,150	1,000	R\$ 10,28	R\$ 1,54
Açúcar Mascavo	kg	0,350	0,332	0,018	1,000	R\$ 9,96	R\$ 0,18
Nescau	kg	1,000	0,830	0,170	2,000	R\$ 34,09	R\$ 2,90

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 11, destacou-se o consumo das frutas. Evidencia-se aqui o fato de que as frutas foram calculadas com suas respectivas cascas para o peso inicial, visto que compõem o alimento e fazem parte do custo de aquisição.

Ademais, a salada de frutas disponibilizada no café não teve seu custo calculado por ser de difícil mensuração pelo fato de que a mistura de frutas é realizada com os alimentos mais maduros a fim de evitar o desperdício dos mesmos e dessa forma, não segue um padrão de produção, por exemplo, a quantidade de mamão que é colocada em um dia não será necessariamente a mesma do próximo.

Quadro 11 - Consumo de Frutas

Frutas	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Mamão	kg	10,250	2,004	8,246	1,000	R\$ 6,32	R\$ 52,11
Melão	kg	5,450	1,920	3,530	1,000	R\$ 4,93	R\$ 17,40
Abacaxi	unidade	1,000	1,000	1,000	1	R\$ 3,95	R\$ 3,95
Banana	kg	2,620	1,934	0,686	1,000	R\$ 4,58	R\$ 3,14
Uva	kg	1,602	1,382	0,220	1,000	R\$ 14,26	R\$ 3,14
Salada de Fruta	kg	3,516	0,810	2,706	-	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto a mesa de frios, a mesma possui o preço de aquisição dos alimentos, bem como o custo do que foi consumido indicados no Quadro 12.

Quadro 12 - Consumo de Frios

Mesa de Frios	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Queijo Provolone	kg	0,982	0,684	0,298	1,000	R\$ 28,40	R\$ 8,46
Queijo Minas	kg	0,912	0,206	0,706	1,000	R\$ 22,90	R\$ 16,17
Queijo Colonial	kg	0,718	0,036	0,682	1,000	R\$ 38,41	R\$ 26,20
Queijo Colonial peça inteira	kg	1,344	1,220	0,124	1,000	R\$ 38,41	R\$ 4,76
Queijo de Porco	kg	0,624	0,116	0,508	1,000	R\$ 15,20	R\$ 7,72
Presunto	kg	0,536	0,374	0,162	1,000	R\$ 26,33	R\$ 4,27
Peito de Frango	kg	0,662	0,346	0,316	1,000	R\$ 28,05	R\$ 8,86
Mortadela Ouro	kg	0,834	0,682	0,152	1,000	R\$ 24,96	R\$ 3,79
Salame Italiano	kg	0,460	0,122	0,338	1,000	R\$ 59,84	R\$ 20,23
Salamito Grosso	kg	0,928	0,360	0,568	1,000	R\$ 37,90	R\$ 21,53
Lombo Canadense	kg	0,664	0,512	0,152	1,000	R\$ 30,20	R\$ 4,59
Morcelela Branca	kg	0,284	0,082	0,202	1,000	R\$ 15,71	R\$ 3,17
Linguixa	kg	0,31	0,104	0,206	1,000	R\$ 27,90	R\$ 5,75

Fonte: Elaborado pelo autor.

No que diz respeito aos pães e as geleias, o Quadro 13 mostra os respectivos cálculos. Salienta-se que o custo de aquisição dos pães de centeio e leite são de acordo com as fichas técnicas apresentadas no Quadro 8 do tópico 4.2.3, uma vez que sua produção é realizada no hotel.

Quadro 13 - Consumo de Pães e Geleias

Pães e Geleais	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Pão de Centeio	kg	1,260	0,548	0,712	1,300	R\$ 2,25	R\$ 1,23
Pão de Leite	kg	0,712	0,302	0,410	0,750	R\$ 2,44	R\$ 1,33
Cacetinho	unidade	52	3	49	1	R\$ 0,34	R\$ 16,66
Cacetinho com gergilim	unidade	23	9	14	1	R\$ 0,36	R\$ 5,04
Hamburguer	kg	2,508	0,958	1,550	–	–	–
Baguete	kg	1,768	0,802	0,966	–	–	–
Nata	kg	0,456	0,218	0,238	3,500	R\$ 54,00	R\$ 3,67
Manteiga	kg	0,426	0,170	0,256	5,000	R\$ 171,77	R\$ 8,79
Doce de Leite	kg	0,620	0,524	0,096	4,800	R\$ 60,00	R\$ 1,20
Geleia de Morango	kg	0,718	0,512	0,206	4,800	R\$ 43,50	R\$ 1,87
Geleia de Uva	kg	0,458	0,392	0,066	4,800	R\$ 36,50	R\$ 0,32
Geleia de Figo	kg	0,636	0,458	0,178	4,800	R\$ 36,50	R\$ 0,50
Mel	kg	0,854	0,788	0,066	1,000	R\$ 41,20	R\$ 2,72
Goiabada	kg	0,374	0,370	0,004	0,500	R\$ 6,13	R\$ 0,05

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando-se o Quadro 13, percebe-se que o Hamburguer e o Baguete não possuem valores nas colunas de Quantidade Inicial de Compra, Custo de Aquisição



e Custo Consumido. Optou-se por não realizar esse cálculo, em razão de utilizarem vários ingredientes que são colocados dentro dos pães sem um padrão definido, isto é, já são montados antecipadamente aos hóspedes e disponibilizados prontos no café da manhã. Assim sendo, são de difícil mensuração, uma vez que sua montagem não segue parâmetros de ingredientes e quantidade e são modificados a fim de evitar desperdícios.

O Quadro 14 apresenta os bolos e tortas, nos quais receberam seu custo de produção na elaboração das fichas técnicas apresentadas nos Apêndices B e C.

Quadro 14 - Consumo de Bolos e Tortas

Bolos e Tortas	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Produção	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Bolo Nega Maluca	kg	0,914	0,212	0,702	1,688	R\$ 12,17	R\$ 5,06
Bolo de Cenoura	kg	0,496	0,342	0,154	1,486	R\$ 12,81	R\$ 1,33
Bolo de Coco	kg	1,304	0,454	0,850	1,304	R\$ 19,24	R\$ 12,54
Bolo de Milho Verde	kg	1,544	0,298	1,246	1,544	R\$ 12,58	R\$ 10,15
Bolo Toalha Felpuda	kg	1,334	0,658	0,676	1,334	R\$ 9,80	R\$ 4,97
Bolo de Iogurte Natural	kg	0,972	0,616	0,356	0,972	R\$ 8,90	R\$ 3,26
Torta de Morango	kg	2,160	0,470	1,690	2,160	R\$ 31,82	R\$ 24,90
Torta Doce	kg	1,188	0,348	0,840	1,188	R\$ 10,70	R\$ 7,57
Quicher	kg	0,890	0,252	0,638	0,890	R\$ 13,15	R\$ 9,43

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto ao grupo das Opções Quentes, é possível visualizar os respectivos consumos no Quadro 15, na qual apenas o pão de queijo obteve seu custo de aquisição com base na ficha técnica apresentada no Quadro 3. Demais alimentos são comprados prontos através de fornecedores e apenas passam pelo processo de fritar, assar ou cozinhar.

Quadro 15 - Consumo das Opções Quentes

Opções Quentes	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtda Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Salsicha	kg	1,024	0,000	1,024	3,000	R\$ 30,06	R\$ 10,26
Molho de Tomate	kg	1,0000	0,296	0,704	2,000	R\$ 15,66	R\$ 5,51
Bacon Frito	kg	0,978	0,000	0,978	1,000	R\$ 37,04	R\$ 83,49
Risoles	kg	1,018	0,300	0,718	2,000	R\$ 37,29	R\$ 13,39
Pão de Queijo	kg	3,628	0,778	2,850	2,200	R\$ 26,89	R\$ 34,83

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim, quanto aos produtos Zero Lactose e Zero Glúten, percebe-se no Quadro 16 que os mesmos não demonstraram grande saída, uma vez que seu consumo se limita a pessoas que realmente necessitam de tais alimentos. Através

do processo de observação no dia do café, notou-se que as opções que tiveram um certo consumo, isto é, o queijo minas e a nata, foram alimentos que uma pessoa apenas adquiriu para degustar tal produto, visto que a mesma se serviu de vários outros produtos que possuíam lactose e glúten.

Quadro 16 - Consumo de Produtos Zero Lactose e Zero Glúten

Produtos Zero Lactose e Zero Glúten	Unidade de Medida	Início	Término	Consumo	Qtde Inicial de Compra	Custo de Aquisição	Custo Consumo
Queijo Minas	kg	0,478	0,430	0,048	1,000	R\$ 26,00	R\$ 1,25
Nata	kg	0,200	0,164	0,036	0,200	R\$ 4,35	R\$ 0,16
Doce de Leite	kg	0,400	0,400	0,000	0,400	R\$ 7,10	R\$ 0,00
Bolo sem glúten e sem lactose	kg	0,400	0,400	0,000	0,700	R\$ 3,91	R\$ 0,00
Bolacha	kg	0,630	0,630	0,000	0,100	R\$ 6,40	R\$ 0,00
Suco Ades Sabor Laranja	litro	1	1	0	1	R\$ 5,95	R\$ 0,00
Suco Ades Sabor Pêssego	litro	1	1	0	1	R\$ 5,95	R\$ 0,00
Leite Soja Zero Açúcar	litro	1	1	0	1	R\$ 7,49	R\$ 0,00
Leite de Amendoas Ades	litro	1	1	0	1	R\$ 12,25	R\$ 0,00
Iogurte de Morango	litro	1	1	0	1	R\$ 4,05	R\$ 0,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, diante dos quadros apresentados, realizou-se o Quadro 17, na qual apresenta-se um resumo da quantidade consumida em cada grupo apresentado no cardápio, bem como o custo desse consumo, na qual finalizou em R\$ 608,14.

Quadro 17 - Resumo dos Consumos

Grupos	Unidade de Medida	Quantidade Consumida	Custo/Consumo
1 - Bebidas	litro	28,100	R\$ 73,18
	unidade	13,000	R\$ 25,22
2 - Cereais	kg	0,920	R\$ 23,02
3 - Mesa de Frutas	kg	12,680	R\$ 75,79
	unidade	1,000	R\$ 3,95
4 - Mesa de Frios	kg	4,414	R\$ 135,50
5 - Pães e Geleias	kg	2,232	R\$ 21,68
	unidade	63,000	R\$ 21,70
6 - Bolos e Tortas	kg	7,152	R\$ 79,21
7 - Opções Quentes	kg	6,274	R\$ 147,48
8 - Produtos Zero Glúten	kg	0,084	R\$ 1,41
<b>Total</b>	-	-	<b>R\$ 608,14</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Enfatiza-se que manteve-se a unidade de medida em cada grupo, isto é, havia medidas em litros, em unidades e em kg, dessa forma, realizou-se a respectiva

separação de acordo com cada grupo. Isso também justifica o fato da Quantidade Consumida não ser somada o valor Total.

Ainda, há também o fato de que nas quantidades consumidas dos Grupos 3 e 5 não foram somados os produtos “Salada de Fruta”, “Hamburguer” e “Baguete”, uma vez que não tiveram seus custos de aquisição calculados por serem de difícil mensuração.

Dessa forma, apresentados todos os quadros e seu respectivos consumos e custos, o próximo tópico apresentará os Custos Fixos e Variáveis, bem como os Diretos e Indiretos relacionados ao café da manhã.

#### 4.3.5 Classificação dos custos do café da manhã

Os custos, conforme especificado no referencial, podem ser tratados de duas formas, quanto ao volume de produção, sendo classificados em fixos e variáveis e quanto a sua forma de apropriação ao produto, sendo considerados como diretos e indiretos. Para tanto, no Quadro 18 identifica-se a classificação dos principais custos do café da manhã, além da matéria prima que foi utilizada.

Quadro 18 - Classificação dos Custos

CUSTOS	FIXOS Valor R\$ Mês	VARIÁVEIS Valor R\$ Mês	DIRETOS Valor R\$ Mês	INDIRETOS Valor R\$ Mês
Energia Elétrica	–	R\$ 10.354,09	–	R\$ 10.354,09
Água	–	R\$ 9.022,25	–	R\$ 9.022,25
Gás	–	R\$ 912,03	–	R\$ 912,03
Materiais de Limpeza	R\$ 2.187,67	–	–	R\$ 2.187,67
Mão de Obra	R\$ 9.381,91	–	R\$ 9.381,91	–
Depreciação dos Equipamentos	–	–	–	–
<b>TOTAL DO MÊS DE AGOSTO</b>	<b>R\$ 11.569,58</b>	<b>R\$ 20.288,37</b>	<b>R\$ 9.381,91</b>	<b>R\$ 22.476,04</b>
DIAS MÊS	30	30	30	30
<b>TOTAL P/ DIA</b>	<b>R\$ 385,65</b>	<b>R\$ 676,28</b>	<b>R\$ 312,73</b>	<b>R\$ 749,20</b>
<b>CRITÉRIO DE RATEIO</b>				
Área Total Construída do Hotel em m <sup>2</sup>	3.673,43	3.673,43	3.673,43	3.673,43
Área Café da Manhã em m <sup>2</sup>	172,47	172,47	172,47	172,47
<b>TOTAL P/ DIA PARA SETOR DO CAFÉ</b>	<b>R\$ 18,11</b>	<b>R\$ 31,75</b>	<b>R\$ 14,68</b>	<b>R\$ 35,18</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando-se o Quadro 18, visualiza-se que nos custos fixos foram atribuídos os materiais de limpeza da cozinha e do salão do café e o salário dos funcionários que trabalham no setor de Alimentos e Bebidas especificamente para preparar, servir e atender no café da manhã, isto é, são valores que não variam dentro de determinado período, independentemente de ter ou não hóspedes no hotel para tomar o café da manhã no mesmo período, na qual aqui considerou-se o mês de agosto de 2021.

Quanto aos custos variáveis, os mesmos variam de acordo com a lotação do hotel, logo, considerou-se a energia elétrica, a água e o gás.

Quando analisado os custos como sendo diretos e indiretos, sabe-se que os diretos estão diretamente relacionados aos serviços oferecidos, como por exemplo a mão de obra direta. Já os indiretos não podem ser atribuídos diretamente aos serviços fornecidos, logo, considerou-se a energia elétrica, água, gás e os produtos de limpeza da cozinha e do salão do café como sendo custos indiretos.

Percebe-se que a Depreciação dos Equipamentos não obteve valor no Quadro 18. Isso se deve em função de não haver um controle de cada item separadamente e o quanto o mesmo depreciou. No balanço patrimonial disponibilizado pelo escritório contábil, o mesmo apenas informa a depreciação do grupo equipamentos como um todo, porém nesse grupo estão máquinas que pertencem a outros setores do hotel também. Dessa forma, não se considerou valores por serem de difícil mensuração.

Ademais, destaca-se também que no custo com mão de obra foi considerado apenas os valores que o hotel precisa desembolsar, isto é, os pontos que representam os 10% que os funcionários recebem nas diárias vendidas não incluem esse somatório.

Quanto aos impostos que incorrem na matéria prima do café, o hotel informou que não compra produtos de fora do estado, portanto não há incidência de ICMS ST, por exemplo.

Ainda de acordo com o Quadro 18, para que fosse possível obter o custo total por dia de cada classificação, fez-se necessário a divisão dos custos totais por trinta dias. Em seguida, critérios de rateio foram adotados, uma vez que os custos totais de cada classificação representam o hotel como um todo. Dessa forma, a melhor alternativa foi o rateio através da metragem do hotel, isto é, a área total construída é de 3.673,43m<sup>2</sup>, na qual 103,14m<sup>2</sup> são de área do restaurante; 46,55m<sup>2</sup> de área da

cozinha e 22,78m<sup>2</sup> de copa, totalizando, dessa forma, os 172,47m<sup>2</sup> considerados como área do café da manhã. Através desse parâmetro foi possível adquirir o custo total aproximado por dia para o setor do café da manhã de cada classificação, uma vez que se multiplicou o custo total por dia pela metragem da área do café e em seguida dividiu-se pela área total construída.

Feitas as considerações acima, parte-se para o último tópico da análise dos resultados em que apresenta-se o custo aproximado por pessoa do café da manhã do dia 22 de agosto de 2021.

#### 4.3.6 Custo por pessoa

Depois de realizado o custo do consumo geral de matéria prima e de classificar os demais gastos que incorrem no serviço de café da manhã, foi possível obter o custo aproximado por pessoa, conforme é possível analisar no Quadro 19.

Quadro 19 - Custo Aproximado por Pessoa

Custo Aproximado por Pessoa	
Consumo Geral	R\$ 608,14
Custos Fixos	R\$ 18,11
Custos Variáveis	R\$ 31,75
<b>Total</b>	<b>R\$ 658,00</b>
Quantidade de Pessoas	115
<b>Custo por Pessoa</b>	<b>R\$ 5,72</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Sabe-se que no dia 22 de agosto de 2021 havia no restaurante do café da manhã 115 hóspedes, na qual com base no que foi consumido nesse dia, bem como a soma dos demais custos fixos e variáveis que incidem sobre o serviço de café da manhã, obteve-se um custo aproximado por pessoa de R\$ 5,72 que totaliza um custo total aproximado de R\$ 658,00.

Destaca-se, novamente, que esse custo é aproximado em razão de existirem muitas variáveis dentro do hotel que impossibilitam um cálculo mais exato. O custo obtido foi com base em informações que foram possíveis de coletar, mensurar e ratear.

Dessa forma, apresentado todos os dados coletados e realizado os cálculos com base nessas informações, conclui-se esse capítulo com a apresentação do

custo total aproximado, bem como o custo aproximado por pessoa do café da manhã do hotel de um dia específico, em que optou-se pela escolha do domingo, em razão da quase lotação de todos os apartamentos. No Apêndice D estão disponíveis fotografias, registradas pela própria autora do trabalho, para demonstrar o modelo de café da manhã que foi observado no dia 22 de agosto de 2021.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo calcular o custo do café da manhã de um hotel de pequeno porte. Para tanto, em primeiro lugar, investigou-se se o gestor realizava, atualmente, algum tipo de controle dos gastos para fins gerenciais. Assim, observou-se que a administração foca sua análise de desempenho, bem como sua tomada de decisão tanto nas receitas de vendas, quanto nos gastos incorridos para a prestação de seus serviços. Porém, apesar de haver o controle desses desembolsos, a empresa não realiza a correta classificação dos custos, uma vez que acredita não ter pessoas capacitadas para realizar tal procedimento.

Quando analisado a gestão dos custos incorridos no café da manhã do hotel, na qual é um serviço que está incluso no preço da diária cobrada, percebe-se que a gestão da empresa considera apenas, nesse cálculo em específico, os custos diretos, como os insumos que são consumidos, ou seja, não adiciona todos os demais custos que devem ser considerados, como água, energia elétrica, gás, mão de obra, entre outros.

Dessa forma, tendo em vista as questões levantadas na entrevista com o gestor, o objetivo desse trabalho foi apresentar o custo total aproximado e o custo aproximado por pessoa do café da manhã de um determinado dia. Ressalta-se que o custo obtido é aproximado, uma vez que existem muitas variáveis que impossibilitam um cálculo exato, além do fato que os hotéis oferecem vários serviços o que faz com que o gestor tenha maior dificuldade em conhecer mais precisamente a composição dos custos de cada serviço ofertado.

Nesse sentido, para a realização do cálculo foi escolhido um dia da semana para o processo de observação de como ocorre a organização, montagem e preparo do café da manhã, bem como para pesar quanto foi consumido pelos clientes. Essa decisão pela escolha do dia foi baseada em informações disponibilizadas pela administração e funcionários que trabalham na logística do café, uma vez que informaram que o cardápio muda diariamente, justamente com a intenção de ofertar produtos diferentes para hóspedes que permanecem mais dias no hotel. Ademais, essa escolha pelo cardápio é influenciada pela lotação do hotel e ticket médio cobrado na diária, ou seja, dias em que a lotação for maior e o valor da diária média cobrada for mais onerosa, o cardápio será preparado de forma mais robusta e com itens que possuem um custo superior. Motivos esses que justificam a escolha pelo

domingo, uma vez que as diárias de sábado para domingo (noite dormida) costumam ser as mais procuradas, logo a capacidade de quartos do hotel é quase sempre toda utilizada.

Isto posto, no dia 22 de agosto de 2021 foram coletadas todas as informações pertinentes a execução do cálculo. Inicialmente, buscou-se conhecer o cardápio que haveria nesse dia e quais alimentos eram comprados prontos, bem como os que eram elaborados no hotel. Em seguida, observou-se todos os procedimentos realizados dos alimentos que são preparados na cozinha do hotel e elaborou-se as fichas técnicas de cada produto a fim de obter os ingredientes, suas quantidades e seu custo de produção.

Após essa etapa, realizou-se todo o processo de pesagem inicial dos produtos que foram colocados no *buffet*, bem como ao fim do café, ocorreu novamente a pesagem, descontando-se em ambas as situações o peso dos vasilhames em que os alimentos se encontravam, para então obter-se quanto foi consumido pelos 115 hóspedes presentes no restaurante nesse dia.

Para a realização do cálculo dos custos, foram solicitadas a administração do hotel as notas fiscais de compra de todos os produtos e assim, elaborado os quadros em que apresenta-se o custo de consumo de cada alimento disponível no *buffet* do domingo.

Depois de organizado os custos da matéria prima do café, partiu-se para a obtenção dos custos com energia elétrica, água, gás, material de limpeza, entre outros. Para tais gastos, teve-se a necessidade de adotar critérios de rateio, uma vez que são de difícil mensuração dentro do hotel. O método adotado para encontrar o custo por dia foi a soma das metragens dos ambientes de restaurante, cozinha e copa, em comparação a metragem total construída do hotel, ambos em m<sup>2</sup>.

Encontrados os custos do consumo geral, custos fixos e variáveis, foi possível descobrir que o custo total aproximado do café no dia 22 de agosto de 2021 foi de R\$ 658,00 e dividindo-se esse valor pelas 115 pessoas presentes no café do domingo, obteve-se um custo aproximado por pessoa de R\$ 5,72. Valores esses obtidos através de dados que foram possíveis de coletar e mensurar.

Diante das informações apresentadas, conclui-se que os objetivos propostos no estudo foram atingidos, porém para estudos futuros sugere-se que os cálculos sejam realizados em um período de tempo maior, como por exemplo um ano para que seja possível definir uma média anual e assim analisar se há alimentos que



podem ser substituídos por outros mais rentáveis ou processos de produção que devem ser modificados.

## REFERÊNCIAS

- ALDRIGUI, Mariana. **Meios de hospedagem**. São Paulo: Aleph, 2017. *E-book*. Disponível em: [https://www.academia.edu/179379/Meios\\_de\\_Hospedagem](https://www.academia.edu/179379/Meios_de_Hospedagem). Acesso em: 16 abr. 2021.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522485048/cfi/49!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 10 mar. 2021.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP-12C e Excel**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021059/cfi/6/46!/4/2/4@0:0>. Acesso em: 19 abr. 2021.
- CASTELLI, Geraldo. **Gestão Hoteleira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-472-0118-0/cfi/3!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 04 mai. 2021.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597014181/cfi/6/32!/4@0:0>. Acesso em: 13 mar. 2021.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011654/cfi/6/30!/4@0:0>. Acesso em: 10 mar. 2021.
- DIAS, Reinaldo; PIMENTA, Maria Alzira. **Gestão de Hotelaria e Turismo**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005. *E-book*. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/299/pdf/11?code=Jtd2nnF9uJB4jixvbsMxfeJBwqg4m0RgO6hjNHEDJzcc+tWzmmwezD1ZHZFuN78KfoP1SWS9DfEeT6X2J+DHYA==>. Acesso em: 06 mai. 2021.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012743/cfi/6/38!/4/2/4@0:0>. Acesso em: 14 mar. 2021.
- FHB – Fórum de Operadores Hoteleiros do Brasil. **Impactos da Cadeia Hoteleira na Economia do Brasil**. 2018. Disponível em: <http://promonde.com.br/site/wp-content/uploads/2019/02/Impactos-da-Cadeia-Hoteleira-na-Economia-do-Brasil.pdf>. Acesso em: 14 de nov. 2020.
- FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522483723/cfi/69!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 27 mar. 2021.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. São Paulo: AMGH, 2013. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580551624/cfi/50!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 27 mar. 2021.

GÓES, Ronald de. **Pousadas e Hotéis**: manual prático para planejamento e projeto. São Paulo: Blucher, 2015. *E-book*. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/163867/pdf/0?code=OoEWP3rQ+HQwE2U/KZcEMtNuuZ46z1Z6zDNOvp7bqOstR5ZWS4TPxKywWlCxxJHgLGO1locTSOrusL0kCQXgQg==>. Acesso em: 09 mai. 2021.

HAYES, David K.; NINEMEIER, Jack D. **Gestão de Operações Hoteleiras**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005. *E-book*. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/328/pdf/11?code=fpiXDZqVv5faGPLGknfrXKnPd03jmCACuv4eT8dgp8mlwxVu+w+NjpZVBMx2eRslRzeKVexepi2G27klevIEHg==>. Acesso em: 05 mai. 2021.

HITT, Michael A.; IRELAND, R. Duane; HOSKISSON, Robert E. **Administração estratégica**: competitividade e globalização. São Paulo: Cengage, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://cengagebrasil-ip.vitalsource.com/#/books/9788522127986/cfi/1!/4/4@0.00:64.8>. Acesso em: 05 jun. 2021.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de Serviços de Hospedagem**. 2016. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9040-pesquisa-de-servicos-de-hospedagem-municipios-das-capitais-regioes-metropolitanas-das-capitais-e-regioes-integradas-de-desenvolvimento.html?=&t=destaques>. Acesso em: 10 de abr. 2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 8. ed., 2ª impressão. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016932/cfi/6/54!/4/2/6@0:0>. Acesso em: 18 abr. 2021.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466542/cfi/404!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 22 mar. 2021.

LEONE, George Sebastião Guerra. LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522488704/cfi/145!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 22 mar. 2021.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**: aspectos normativos, contabilidade, custos, análise das demonstrações contábeis, legislação fiscal e tributária, orçamento, gestão. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522472666/cfi/0!/4/4@0.00:9.63>. Acesso em: 10 abr. 2021.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018080/cfi/6/28!/4@0:0>. Acesso em: 09 mar. 2021.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. *E-book*. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498314/cfi/172!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 09 mar. 2021.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011. *E-book*. Disponível em:  
<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/3107/pdf/0?code=nb76GDmQVz0hUDy2FO90IRZ8WMyILRWK/ScdRN3oZ95R64S++3Vblx04ObjG/+Uj36/huMHX4cbE2rDjh1Qukg==>. Acesso em: 11 mar. 2021.

MENDONÇA, Fabricio; GONÇALVES, Guilherme Vasconcelos; MACHADO, Erik Vilança. Metodologia de custeio para restaurantes *self-service*. In: **Congresso Nacional de Excelência em Gestão**, 11., 2015, Rio de Janeiro. Disponível em:  
[https://www.inovarse.org/sites/default/files/T\\_15\\_175\\_1.pdf](https://www.inovarse.org/sites/default/files/T_15_175_1.pdf). Acesso em: 20 mar. 2021.

OTT, Ernani. **Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. 1. ed. São Leopoldo: UNISINOS, 2012. *E-book*. Disponível em:  
[http://www.biblioteca.asav.org.br/biblioteca\\_s/mostra\\_doc.php?arquivo=aHR0cDovL2JpYmVudWVudWI=](http://www.biblioteca.asav.org.br/biblioteca_s/mostra_doc.php?arquivo=aHR0cDovL2JpYmVudWVudWI=). Acesso em: 11 mar. 2021.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com sistemas de informação (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013. *E-book*. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522113835/cfi/1!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 14 mar. 2021.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TAKAKURA JUNIOR, Franco Kaolu. **Custo e preço de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. São Paulo: Atlas, 2013. *E-book*. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522477760>. Acesso em: 09 abr. 2021.

PAIM, Wilson Moisés. **Custos e orçamento em serviços de hospitalidade: uma visão operacional**. 1. ed. São Paulo: Érica, 2014. *E-book*. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536513225>. Acesso em: 09 abr. 2021.

PETROCCHI, Mario. **Hotelaria: planejamento e gestão**. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007. *E-book*. Disponível em:

<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/387/pdf/21?code=PFxoXdUUL2iWa4JZ3s22Tm7ssYV8JyLnQkF0RCYgK5L2cE0g0kok91I/5ZwQMA0SUDDFmnp8GBggh+0n89REFA==#>. Acesso em: 10 abr. 2021.

RIBEIRO Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. Disponível em:  
[https://www.academia.edu/36201511/Contabilidade\\_Custo\\_Facil\\_7ed\\_OSNI\\_MOURA\\_RIBEIRO](https://www.academia.edu/36201511/Contabilidade_Custo_Facil_7ed_OSNI_MOURA_RIBEIRO). Acesso em: 09 mar. 2021.

RODRIGUES, Luis Adriano; BRAUN, Décio Roque; MIREK, Zélia Maria; CARVALHO, Cinthia Trindade de; FENGLER, Daniela. Contabilidade de custos como ferramenta gerencial aplicada a atividade hoteleira: estudo de caso aplicado a um hotel situado na região das Missões – RS. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**. UFPEL, v. 4, n. 2, 2014. Disponível em:  
<https://www.sumarios.org/artigo/contabilidade-de-custos-como-ferramenta-gerencial-aplicada-atividade-hoteleira-estudo-de-caso>. Acesso em: 24 mar. 2021.

SANTOS, Aline Alves dos; SILVA, Fabiane Padilha da; BARRETO, Jeanine dos Santos; GUAZZELLI, Arianne Menna. **Gestão de Custos**. Porto Alegre: Sagah, 2018. E-book. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595026766/cfi/2!/4/4@0.00:66.5>. Acesso em: 06 jun. 2021.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas Exercícios Resolvidos e Propostos com a Utilização do EXCEL**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. E-book. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522471287/cfi/0!/4/4@0.00:32.9>. Acesso em: 16 mar. 2021.

TRINTIN, Bernardo Corrêa; HAHN, Roberto Carlos. Análise do resultado econômico em relação a opção de faturamento do café da manhã em uma empresa hoteleira: um estudo de caso, 2020. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**. FACCAT, v. 10, n. 1, 2021. Disponível em:  
<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/issue/archive>. Acesso em: 24 mar. 2021.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131860/cfi/102!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 08 mar. 2021.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. 4. ed. Caxias do Sul: Educus, 2010. E-book. Disponível em:  
<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Loader/185258/pdf/0>. Acesso em: 11 abr. 2021.

**APÊNDICE A - ROTEIRO ENTREVISTA COM O GESTOR DA EMPRESA  
OBJETO DESTE ESTUDO**

- Você conhece e controla os custos e despesas da empresa? Justifique o motivo.
- Você conhece todos os gastos fixos da empresa?
- A empresa baseia suas decisões nos custos e despesas?
- Existe algum controle de custos do café da manhã? Se sim, por favor, explique como é feito. Se não, por que não é feito?
- A empresa gostaria de ter conhecimento dos custos gerados pelo café da manhã?
- O hotel leva em consideração o custo do café da manhã para fins de formação do preço de venda, isto é, precificação do valor da diária?

## APÊNDICE B – FICHA TÉCNICA DE BOLOS

FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO NEGA MALUCA					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Ovos	unidade	30	6	R\$ 15,66	R\$ 3,13
Açúcar	kg	1,000	0,360	R\$ 4,29	R\$ 1,54
Azeite	litro	0,900	0,250	R\$ 7,75	R\$ 2,15
Chocolate em pó	kg	2,000	0,120	R\$ 34,09	R\$ 2,05
Água	litro	–	0,500	1% s/ total	R\$ 0,14
Farinha	kg	5,000	0,450	R\$ 15,91	R\$ 1,43
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Granulado	kg	1,000	0,100	R\$ 15,66	R\$ 1,57
					<b>R\$ 12,17</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO DE CENOURA					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Cenoura	kg	1,000	0,500	R\$ 8,80	R\$ 4,40
Açúcar	kg	1,000	0,360	R\$ 4,29	R\$ 1,54
Azeite	litro	0,900	0,250	R\$ 7,75	R\$ 2,15
Ovos	unidade	30	6	R\$ 15,66	R\$ 3,13
Farinha	kg	5,000	0,450	R\$ 15,91	R\$ 1,43
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
					<b>R\$ 12,81</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO DE COCO					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Leite Condensado	unidade	1	2	R\$ 3,65	R\$ 7,30
Creme de Leite	unidade	1	2	R\$ 2,81	R\$ 5,62
Ovos	unidade	30	6	R\$ 15,66	R\$ 3,13
Coco Ralado	kg	1,000	0,100	R\$ 31,90	R\$ 3,19
					<b>R\$ 19,24</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO DE MILHO VERDE					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Ovos	unidade	30	6	R\$ 15,66	R\$ 3,13
Creme de Leite	unidade	1	2	R\$ 2,81	R\$ 2,81
Leite Condensado	unidade	1	2	R\$ 3,65	R\$ 3,65
Milho Verde	unidade	1	1	R\$ 2,99	R\$ 2,99
					<b>R\$ 12,58</b>

<b>FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO TOALHA FELPUDA</b>					
<b>Ingredientes</b>	<b>Unidade de Medida</b>	<b>Qtda Pacote Fechado</b>	<b>Qtda Utilizada na Receita</b>	<b>Custo de Aquisição</b>	<b>Custo Receita</b>
Ovos	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 2,09
Açúcar	kg	1,000	0,360	R\$ 4,29	R\$ 1,54
Leite	litro	1,000	0,100	R\$ 3,05	R\$ 0,30
Leite de Coco	litro	0,500	0,200	R\$ 5,74	R\$ 2,30
Margarina	kg	14,500	0,070	R\$ 175,59	R\$ 2,46
Farinha	kg	5,000	0,300	R\$ 15,91	R\$ 0,95
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
					<b>R\$ 9,80</b>

<b>FICHA TÉCNICA RECEITA BOLO IOGURTE NATURAL</b>					
<b>Ingredientes</b>	<b>Unidade de Medida</b>	<b>Qtda Pacote Fechado</b>	<b>Qtda Utilizada na Receita</b>	<b>Custo de Aquisição</b>	<b>Custo Receita</b>
Iogurte Natural	unidade	1	1	R\$ 2,63	R\$ 2,63
Azeite	litro	0,900	0,150	R\$ 7,75	R\$ 1,29
Ovos	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 2,09
Açúcar	kg	1,000	0,360	R\$ 4,29	R\$ 1,54
Farinha	kg	5,000	0,375	R\$ 15,91	R\$ 1,19
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
					<b>R\$ 8,90</b>



## APÊNDICE C – FICHA TÉCNICA DE TORTAS

FICHA TÉCNICA RECEITA TORTA DE MORANGO					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Ovos	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 2,09
Açúcar	kg	1,000	0,180	R\$ 4,29	R\$ 0,77
Farinha	kg	5,000	0,150	R\$ 15,91	R\$ 0,48
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Nata	kg	3,500	0,500	R\$ 54,00	R\$ 7,71
Leite Condensado	unidade	1	1	R\$ 3,65	R\$ 3,65
Creme Chantilly	litro	1,000	1,000	R\$ 10,79	R\$ 10,79
Morango	bandeja	1	1	R\$ 6,17	R\$ 6,17
					<b>R\$ 31,82</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA TORTA DOCE					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Massa Podre	unidade	3	1	R\$ 4,12	R\$ 1,37
Cream Cheese	kg	1,000	0,100	R\$ 28,69	R\$ 2,87
Creme de Leite	unidade	1	1	R\$ 2,81	R\$ 2,81
Leite Condensado	unidade	1	1	R\$ 3,65	R\$ 3,65
					<b>R\$ 10,70</b>

FICHA TÉCNICA RECEITA TORTA DE NOZES					
Ingredientes	Unidade de Medida	Qtda Pacote Fechado	Qtda Utilizada na Receita	Custo de Aquisição	Custo Receita
Ovos	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 2,09
Açúcar	kg	1,000	0,360	R\$ 4,29	R\$ 1,54
Farinha	kg	5,000	0,150	R\$ 15,91	R\$ 0,48
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Creme Confeiteiro	kg	1,000	0,070	R\$ 8,52	R\$ 0,60
Leite	litro	1,000	0,500	R\$ 3,05	R\$ 1,53
Clara de Ovo	unidade	30	3	R\$ 15,66	R\$ 0,78
Nata	kg	3,500	0,250	R\$ 54,00	R\$ 3,86
Leite Condensado	unidade	1	0,5	R\$ 3,65	R\$ 1,83
Creme Chantilly	litro	1,000	1,000	R\$ 10,79	R\$ 10,79
Nozes	kg	1,000	0,250	R\$ 67,86	R\$ 16,97
					<b>R\$ 40,63</b>

<b>FICHA TÉCNICA RECEITA TORTA DE BOMBOM</b>					
<b>Ingredientes</b>	<b>Unidade de Medida</b>	<b>Qtda Pacote Fechado</b>	<b>Qtda Utilizada na Receita</b>	<b>Custo de Aquisição</b>	<b>Custo Receita</b>
Ovos	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 2,09
Açúcar	kg	1,000	0,180	R\$ 4,29	R\$ 0,77
Farinha	kg	5,000	0,150	R\$ 15,91	R\$ 0,48
Fermento em pó	kg	0,250	0,005	R\$ 7,83	R\$ 0,16
Clara de Ovo	unidade	30	4	R\$ 15,66	R\$ 1,04
Nata	kg	3,500	0,100	R\$ 54,00	R\$ 1,54
Leite Condensado	unidade	1	1	R\$ 3,65	R\$ 3,65
Chocolate em pó	kg	2,000	0,120	R\$ 34,09	R\$ 2,05
Bombom	unidade	50	6	R\$ 27,14	R\$ 3,26
					<b>R\$ 15,04</b>

<b>FICHA TÉCNICA RECEITA QUICHER</b>					
<b>Ingredientes</b>	<b>Unidade de Medida</b>	<b>Qtda Pacote Fechado</b>	<b>Qtda Utilizada na Receita</b>	<b>Custo de Aquisição</b>	<b>Custo Receita</b>
Massa Podre	unidade	3	1	R\$ 4,12	R\$ 1,37
Queijo Mussarela	kg	1,000	0,100	R\$ 32,34	R\$ 3,23
Presunto	kg	1,000	0,100	R\$ 26,33	R\$ 2,63
Ovos	unidade	30	3	R\$ 15,66	R\$ 1,57
Creme de Leite	unidade	1	1	R\$ 2,81	R\$ 2,81
Requeijão	kg	3,500	0,100	R\$ 54,00	R\$ 1,54
					<b>R\$ 13,15</b>

## APÊNDICE D – FOTOS DO CAFÉ DA MANHÃ





