

Custeio por atividade aplicado à indústria hoteleira

Joel de Jesus Macedo (Uninter) Joelzmacedo@gmail.com
Giovana Tessari (Uninter) gtessari@gmail.com
Karine Miranda das Neves (Uninter) karinemn@gmail.com
Ely Celia Corbari (Uninter) ely_celia@hotmail.com

Resumo:

Este artigo tem como objetivo apresentar uma sistemática de acumulação de custos por atividades em uma indústria hoteleira. Para atender aos objetivos a metodologia empregada, quanto aos meios caracteriza-se como estudo de caso e quanto aos fins como pesquisa exploratória. O estudo foi aplicado em uma indústria hoteleira localizada na cidade de Curitiba - PR. Os dados foram coletados por meio de relatórios e de entrevista não estruturadas e referem-se ao exercício de 2011. Para a acumulação dos custos empregou-se a metodologia do custeio por atividades, chamada de Custeio Baseado em Atividades - ABC. Encontraram-se quatro atividades primárias sendo desenvolvidas pela empresa, que são: Hospedagem, Eventos, Alimentos e Bebidas e Administração. Para que as atividades principais sejam executadas é necessária à existência de um conjunto de outras atividades, classificadas como atividades secundárias. As atividades classificam-se, ainda, em produtiva e de apoio. Os gastos incorridos no exercício de 2011 foram alocados às atividades secundárias de forma direta, ou seja, conforme o consumo de cada atividade, com base na técnica de custos por centro de custos. Após encontrar o custo das atividades secundárias apropriaram-se as atividades secundárias de apoio às atividades secundárias classificadas como produtivas, utilizando como direcionador o número de colaboradores. Após encontrar o custo efetivo das atividades produtivas secundárias, apropriou às mesmas às atividades primárias. Com isso obteve-se o custo das principais atividades desenvolvidas pelo empreendimento.

Palavras chave: Gestão de Custos, Custeio por Atividade, Indústria Hoteleira.

Activity based costing applied to the hotel industry

Abstract

This article aims to present a systematic accumulation of costs by activities in a hotel industry. To meet the objectives of the methodology employed, as the media characterized as a case study as to the purposes and as an exploratory research. The study was applied in a hospitality industry in the city of Curitiba - PR. Data were collected through reports and unstructured interview and refer to the year 2011. For the accumulation of costs we used the methodology of costing activities, called Activity Based Costing - ABC. Met four primary activities being developed by the company, which are: Accommodation, Events, Food and Beverage and Administration. For the main activities to be performed is necessary to the existence of a number of other activities, classified as secondary activities. The activities are classified, still in production and support. Costs incurred in 2011 were allocated to secondary activities directly, ie, as the consumption of each activity, based on the technique of costs per cost center. After finding the cost of secondary activities appropriated secondary activities to support core activities classified as productive as a driver using the number of employees. After finding the cost effective production activities secondary appropriated to the same primary activities. Thus we obtained the cost of the main activities developed by the project.

Key-words: Cost Management, Activity Based Costing, Hotel Industry

1. Introdução

A hotelaria enquadra-se como uma indústria de bens ou serviços e, assim como outro ramo industrial possui características específicas, em especial em sua atuação voltada não só para o fornecimento de hospedagem, mas também de alimentação, entretenimento, segurança, bem-estar dos clientes, entre outros.

Embora a primeira hospedaria que se tem registro seja dos anos 450 a.C., na Grécia Antiga, por ocasião dos jogos olímpicos, a indústria hoteleira passou a ser explorada comercialmente com a Revolução Industrial, momento em que a hospedagem começou a ser tratada como atividade econômica.

Atualmente a indústria hoteleira assume importante papel na economia brasileira uma vez que integra o setor de turismo que vem se desenvolvendo significativamente nos últimos anos. Segundo dados da Organização Mundial do Turismo – OMT, a receita gerada pelo setor de turismo cresceu 3,8% em 2011 comparando com 2010 (OMT, 2011). No Brasil, em 2011, segundo pesquisa realizada pelo Ministério do Turismo - MTur, o turismo movimentou 50,9 bilhões de reais, e isso deve-se ao fortalecimento da economia, à demanda de viagens e a imagem favorável do Brasil no exterior (MTur, 2012).

Com o crescimento do setor de turismo os segmentos que compõe a sua cadeia produtiva crescem também, e a hotelaria é um desses segmentos. Empresas deste ramo ampliaram em 5,7% o quadro de funcionários em 2011 em comparação com 2010 (MTur, 2012). Com a Copa do Mundo de 2014 a expectativa é que seja criado cerca de 30 mil empregos diretos e milhares de empregos indiretos (Revista Hotéis (2012)).

Apesar das atividades econômicas voltadas para a indústria hoteleira apresentarem significativo crescimento nos últimos anos, a contabilidade de custo aplicada ao setor não apresentou o mesmo avanço. Ao comparar a evolução obtida na aplicação de custeio às indústrias de bens de consumo e de bens duráveis com o aplicado às indústrias hoteleiras, observa-se que houve pouca melhoria neste setor em relação àquele.

As empresas que compõem a indústria hoteleira encontram dificuldades de adaptar um método de custeio que possa medir o quanto se gasta para desenvolver cada atividade, em virtude, principalmente, da ausência de propriedade física dos serviços prestados. Enquanto o processo de produção na indústria implica em produtos elaborados de forma padronizada e permite estocagem, na indústria hoteleira, a provisão de alimentos, bebidas, entretenimentos e acomodações envolvem uma considerável interação com o consumidor, pois sua produção e venda ocorre de forma simultânea.

Além dos serviços prestados pelas indústrias hoteleiras também são disponibilizados um mix de produtos que estão envolvidos na receita gerada por determinada hospedagem. Apesar desses produtos – alimentos e bebidas e itens de conveniência – serem passíveis de estocagem, o controle de custo se torna complexo, pois para encontrar o custo gerado no atendimento de um hóspede deve-se considerar a prestação do serviço e o fornecimento de produtos simultaneamente.

Por estas especificidades, além da dificuldade de manter um padrão no serviço prestado em virtude da diversificação dos clientes, é que os gestores da indústria hoteleira precisam escolher um método adequado às atividades da entidade. Sendo assim, este trabalho se debruça sobre o estudo da aplicação de metodologia de custeio no setor de serviços, em especial, às indústrias hoteleiras.

Diante do exposto, este estudo visa responder o seguinte questionamento: como implementar uma sistemática de custeio por atividade em uma indústria hoteleira? Assim, o objetivo deste

estudo é apresentar uma sistemática de acumulação de custos por atividades em uma indústria hoteleira.

2. Referencial teórico

2.1 A indústria hoteleira

A hotelaria enquadra-se como uma indústria de bens e serviços. De acordo com Castelli (2003, p. 56) a indústria hoteleira é “uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada”.

Pereira e Coutinho (2007, p. 3) expõem que se tornou comum identificar o segmento hotel como indústria hoteleira. No entanto essa indústria não fabrica produtos, trata-se de uma indústria de serviços, também chamada de indústria da hospedagem. Trata-se de um ramo industrial com características específicas em sua atuação, voltada para o fornecimento de alojamento, alimentação, entretenimento e presta serviços em uma estrutura de lazer e negócios.

A indústria hoteleira enquadra-se no setor terciário da economia, ou seja, no setor de serviços. Para Kotler (2011, p. 28) “serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer a outra, que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de qualquer coisa”. Hoffman e Bateson (2003, p. 5) corroboram expondo que uma das formas mais fáceis de identificar um serviço é pela sua natureza, pois “a diferença principal entre bens e serviços é a propriedade da intangibilidade – ausência de substância física”.

Diferente dos bens tangíveis que podem ser vistos, tocados, degustados, cheirados, entre outros, os produtos intangíveis não permitem estas experiências antes de sua aquisição. Porém a ausência de propriedade física não exclui os serviços da classificação de produtos. De acordo com Corbari e Macedo (2012, p.78) entendem-se como produtos todos os bens tangíveis e intangíveis entregues por determinada empresa a seus clientes.

Segundo Kotler (2011) um produto pode ser constituído em três componentes bem(ns) físico(s), serviços(s) e ideia(s). Hoffman e Bateson (2003, p. 4) expõe que apensar dos serviços caracterizar-se como ações, esforços ou desempenho, a distinção entre bens e serviços nem sempre é perfeitamente clara. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2010, p. 26) contribuem expondo que serviço é uma experiência perecível, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de coprodutor.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 65) os serviços diferem dos produtos tangíveis em 3 (três) dimensões que são: intangibilidade, perecibilidade e inseparabilidade. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2010, p. 44) incluem uma quarta dimensão, que é a variabilidade. Neste sentido, as dimensões aplicadas à indústria hoteleira, são:

- a) **Intangibilidade:** esta dimensão leva em consideração a propriedade física do produto, uma vez que um bem pode ser visto e tocado enquanto um serviço não possui esta tangibilidade (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2010, p. 42). Os serviços prestados pela indústria hoteleira são intangíveis, ao comprar uma hospedagem o cliente não pode ver e tocar o produto que esta adquirindo. O cliente leva em consideração a estrutura da empresa e sua reputação no mercado. Neste contexto a intangibilidade é um desafio para o gestor, pois não uma vez prestado não pode ser devolvido e dificilmente poderá ser consertado caso o resultado não seja satisfatório.
- b) **Perecibilidade:** esta dimensão considera que os serviços não podem ser armazenados e vendidos posteriormente como ocorre com os produtos tangíveis, dificultando manter as operações da empresa na sua capacidade máxima. Como não há uma etapa intermediária entre a produção de um serviço e seu consumo, exige-se que o gestor

estabeleça um equilíbrio entre oferta e demanda (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 45). A precibilidade torna-se um desafio às indústrias hoteleiras uma vez a demanda sofre variações, caso a hospedagem não ocorra o resultado, para o empresário, é uma receita não atingida e mais custos a serem absorvidos pelas hospedagens ocorridas.

- c) **Inseparabilidade:** considera que os serviços exigem a presença do cliente no processo (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 65). Nas indústrias hoteleiras o cliente é quem dispara a operação exigindo que ele esteja presente para a execução do serviço de hospedagem e de alimentação, ou seja, é necessário um contato direto entre o prestador e o tomador do serviço.
- d) **Variabilidade:** nesta dimensão é considerado que os serviços variam de cliente para cliente, sendo assim, aumentando a probabilidade de que os serviços podem ser prestados de forma diferente, dificultando a manutenção de um padrão de qualidade. Nas indústrias hoteleiras procura-se estabelecer um padrão nos serviços, porém não há como eliminar a percepção do cliente que diferem em seus gostos e níveis de exigência tornando difícil estabelecer padrão.

A mensuração dos custos nas indústrias hoteleiras ganha uma complexidade maior uma vez que, além dos serviços de hospedagem, as empresas disponibilizam um mix de produtos ofertados, como alimentação, lazer, eventos, etc. Esse mix de produção está envolvido na receita gerada por determinada hospedagem tornando mais complexo encontrar o custo gerado para atendermos um hóspede, que inclui a prestação do serviço e o fornecimento de produtos simultaneamente.

A dificuldade aumenta em virtude dos serviços não permitirem estocagem. Embora a primeira vista a estocagem de produto pode não parecer um desafio à gestão, é preciso considerar que nas indústrias de bens de consumo e de bens duráveis o produto gerador de receita pode ser estocado e vendido posteriormente e, com isso, a empresa recupera-se no mínimo o custo gerado pela fabricação. Porém nos hotéis a manutenção das operações é contínua, caso não haja venda o custo incorrido não será recuperado. O que não foi vendido no dia constitui-se receita perdida e geram resultados negativos.

Por estas especificidades, além da dificuldade de manter um padrão no serviço prestado em virtude da diversificação dos clientes, é que os gestores da indústria hoteleira precisam escolher um método adequado às atividades da entidade. Sendo assim, este trabalho se debruça sobre o estudo da aplicação de metodologia de custeio no setor de serviços, em especial, às indústrias hoteleiras.

2.2 Custeio por atividade

O Custeio Baseado em Atividades surgiu nos Estados Unidos, na década de oitenta, com a denominação de ABC – Activity Based Costing, com o objetivo de apresentar informações mais precisas sobre o custo das atividades desenvolvidas nos processos produtivos e na geração de serviços (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 15).

Bornia (2009) expõe que o custo por atividades surge objetivando um melhor tratamento dos custos indireto, estabelecendo melhores bases de relação de seu consumo pelos diversos objetivos de custos. Para Martins (2010) o advento da tecnologia cada vez mais avançada e os sistemas de produção cada vez mais complexos ocasionaram um aumento nos custos indiretos de fabricação e exigiu uma alocação mais criteriosa dos custos de produção.

O ABC foi desenvolvido visando reduzir as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos feitos pelos sistemas tradicionais de custeio. Para Dienl, Souza e Alves (2008) a diferença do ABC em relação a outros métodos é que o ele busca identificar através

do rastreamento a causa dos custos para alocar os mesmos aos objetos, enquanto os métodos ditos tradicionais o fazem por rateio.

O Custeio Baseado em Atividades é um método utilizado para encontrar o custo de fabricação de um ou de vários produtos e baseia-se nas diversas atividades realizadas pela empresa. Por encontrar o custo das atividades o ABC, segundo Nakagawa (1994), facilita a análise estratégica dos custos das atividades que mais impactam no consumo dos recursos de uma empresa, além de permitir a identificação se atividades realizadas agregam ou não valor ao produto ou serviço.

Entende-se por atividade as tarefas realizadas em um processo produtivo. De acordo Kaplan e Cooper (1998) as atividades são descritas por verbos e seus objetos associados, por exemplo, programar produção, transferir materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos clientes, melhorar produtos, lançar novos produtos.

As atividades são unidades básicas de acumulação de custos na metodologia ABC (KAPLAN; COOPER, 1998). O pressuposto é de que os recursos da empresa são consumidos pelas atividades e não pelos produtos. Os produtos seriam consequências das atividades consideradas necessárias para fabricá-los. Nesta ótica, as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades.

De acordo com Brimson (1996) as atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção, sendo assim, sua função primordial é converter os recursos que a entidade dispõe (como matérias-primas, mão-de-obra e tecnologia) em produtos ou serviços (WERNKE, 2005).

Para encontrar o custo das atividades desenvolvidas por uma empresa é necessário, primeiramente, a identificação das atividades relevantes de cada setor da empresa. Martins (2010) expõe que uma atividade é composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho, ou seja, por um conjunto de ações que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzirem bens ou serviços.

Após a identificação das atividades relevantes busca-se determinar quanto custa para a empresa realiza-las, para tanto é necessário identificar quais são os recursos que estão sendo consumidos em cada atividade realizada. Martins (2010) expõe que o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la, dentre eles, os salários, os materiais, a depreciação, a energia elétrica e o uso das instalações.

O fator que determina o consumo de recursos pelas atividades denomina-se cost drive, em português, direcionador de custos (NAKAGAWA, 1994). Para Martins (2010) o direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade, como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos.

Os direcionadores são considerados como um fator de base para ser feito a apropriação dos custos as atividade e são importantes na medida em que são considerados como a real causa dos custos. Para Martins (2010) os direcionadores de custos identificam como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades realizadas.

Porém o objeto de custeio não é a atividade e sim o produto, sendo assim, é necessário alocar o custo das atividades aos produtos. Para alocar as atividades aos produtos outro direcionador é aplicado: o de atividades.

Para Nakagawa (1994) um direcionador é usado, na metodologia ABC, nas seguintes situações:

- 1) como mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, sendo chamado de *cost driver* de recursos;
- 2) como mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos, sendo chamado de *cost driver* de atividades.

Os direcionadores de atividades, segundo Martins (2010), identifica a maneira de como os produtos consomem atividades e serve para direcionar o custo das atividades aos produtos, ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos. O direcionador de atividade deve ser o fator que determina a maneira como os produtos consomem as atividades.

3. Metodologia

Metodologia corresponde a um conjunto de procedimentos a ser utilizado a fim de garantir a legitimidade científica da pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2010). De acordo com Gil (2010) um pesquisa possui dois objetivos: quanto aos meios e quanto aos fins.

Quanto aos meios este trabalho está enquadrado em estudo de caso, pois se refere a um estudo voltado para a mensuração dos custos de uma indústria hoteleira localizada na cidade de Curitiba - PR.

Quanto aos fins, esta pesquisa se enquadra como exploratória, pois tem como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito (GIL, 2010). Assim, trata-se de uma pesquisa exploratória com técnicas quantitativas, baseada em um estudo de caso.

Os dados foram coletados por meio de análise documental, ou seja, dados de fonte primária fornecidos pela empresa, relativo ao exercício de 2011. Além das informações obtidas por meio dos documentos foi necessária, ainda, informações sobre o funcionamento da empresa, obtidas por meio de observações diretas e entrevistas não-estruturadas realizadas informalmente.

A empresa objeto de estudo de caso é um hotel localizado na cidade de Curitiba, estado do Paraná. O hotel se enquadra como de médio porte, pois possui 95 UH (unidades habitacionais). As UH do hotel em análise enquadra-se como apartamento, pois oferece ao cliente, além do leito com a cama, a mesa de escritório, o guarda-roupas, o televisor com TV a cabo, a internet, o banheiro privativo e roupas de cama e de banho.

4. Apresentação e análise dos dados

A empresa objeto deste estudo é um hotel de médio porte, situado na cidade de Curitiba, que possui uma estrutura departamental dividida em operacional, operacionais secundários e administrativos, apresentados a seguir com suas respectivas responsabilidades:

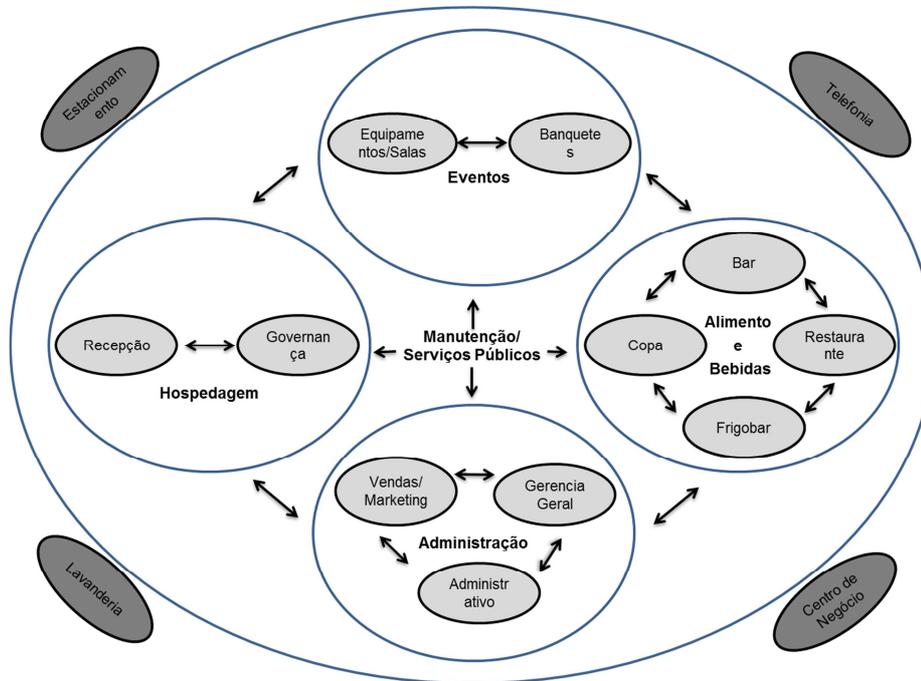
Departamentos	Característica	Responsabilidades
Operacionais	Básicos Operacionais	hospedagem, restaurante, eventos
Operacionais Secundários	Apoio Operacional	centro de negócio (internet, cópias, impressões e fax), estacionamento, telefonia, lavanderia.
Administrativos	Auxiliares e de Serviços	manutenção e serviços públicos.
	Administrativos	gerência geral, compras, almoxarifado, contabilidade, financeiro, departamento pessoal e recursos humanos, processamento de dados.
	Vendas e Marketing	vendas, central de reservas, comercial.

Fonte: Dados da empresa

Quadro 1 – Departamento, características e responsabilidades

O hotel oferece aos seus clientes os seguintes serviços: a) hospedagem - possui 95 UH

(unidades habitacionais) do tipo apartamentos; b) eventos – possui 6 salas de eventos; e c) alimentação – possui um restaurante e bar que atende os hóspedes, aos eventos e ao público externo. Para prestar estes serviços a empresa conta, ainda, com as áreas de gestão e de vendas, englobando as atividades de gerencia, administrativas e de vendas/marketing, conforme figura a seguir:



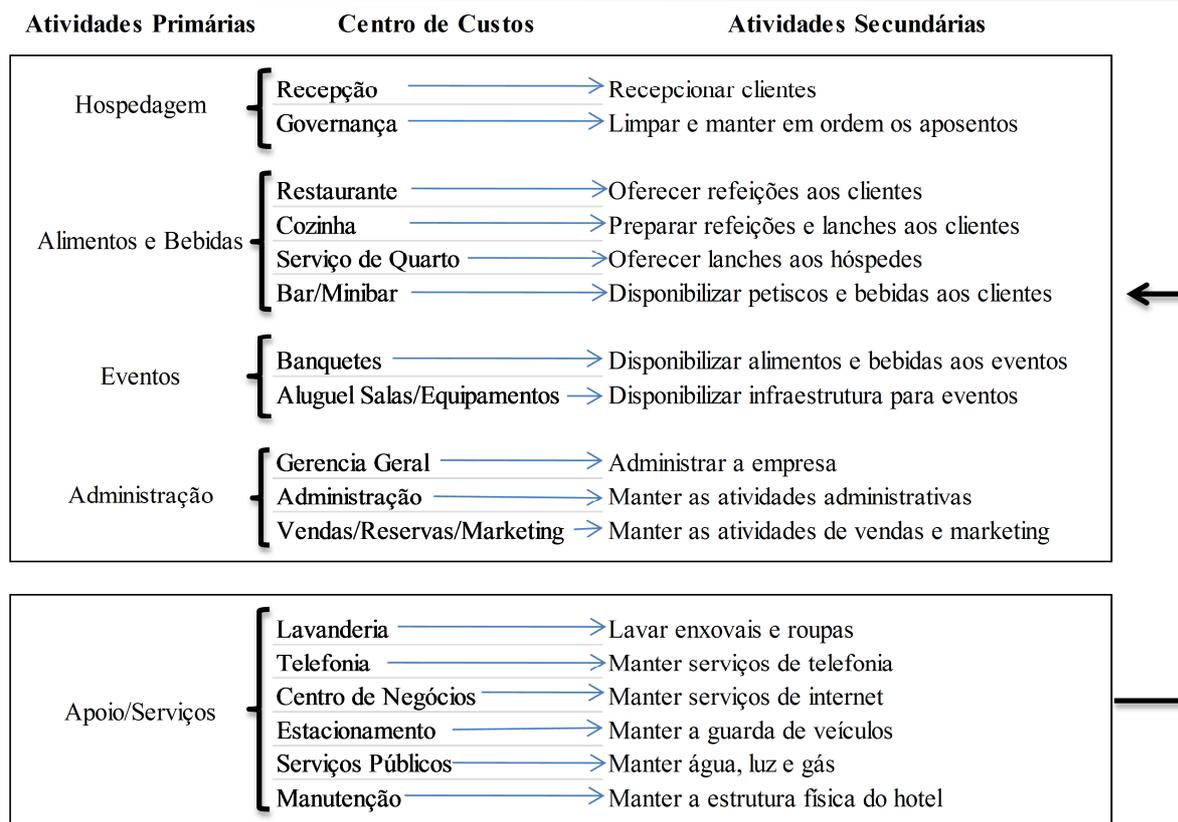
Fonte: Giglio (2004) adaptado com dados da empresa

Figura 2 – Estrutura de processos do hotel

A figura anterior está estruturada com as seguintes atividades:

- **Hospedagem** – compreende as atividades de atendimento ao hóspede, fornecimento de informações, disponibilização de apartamento, serviço de guarda de veículo, serviço telefônico, serviço de lavanderia, serviço de governança, utilização de áreas de lazer ou de eventos, englobando às áreas de recepção e de governança;
- **Alimentos e Bebidas** – é responsável pelo atendimento às necessidades de consumo de alimentos dos hóspedes e do público externo, englobando bar, frigobar, restaurantes e serviços de copa/cozinha;
- **Eventos** – refere-se ao aluguel das salas e equipamentos para eventos empresariais ou sociais, bem como o fornecimento de banquetes para os mesmos;
- **Administração** – é responsável pelo planejamento e controle das atividades desenvolvidas no hotel, englobando a gerencia geral, suprimento de insumos, gerencia de recursos humanos e procedimentos financeiros e de processamento de dados. Engloba, ainda, as atividades de vendas, incluindo às vendas, a central de reserva e o comercial.

As atividades apresentadas na Figura 1 representam um conjunto de ações utilizadas para produzir determinado bem/serviço. Para realizar uma atividade principal é necessário um conjunto de atividades secundárias correlatas e inter-relacionadas, conforme apresentada a seguir:



Fonte: Dados da empresa

Figura 2 – Estrutura das atividades primárias e secundárias

Para que as atividades principais da empresa ocorram é necessária à presença de atividades de apoio e das atividades auxiliares e de serviços. Estas atividades devem ser alocadas primeiramente às atividades produtivas e administrativas secundárias para depois estas serem alocadas às atividades primárias, conforme apresentado na figura anterior.

Para realizar estas atividades o hotel incorreu no exercício de 2011, nos seguintes gastos:

Gastos	Valor (R\$)	Gastos	Valor (R\$)
Salário, Encargos e Benefícios	1.771.051	Impressos e Fotocópias	20.130
100% de Ocupação	37.008	Internet e Business Center	1.920
Aluguel de Equipamentos	153.998	Juros e Despesas Bancárias	13.638
Ar-Condicionado	23.389	Lanches e Refeições	3.055
Assistência em Software	41.110	Livros, Jornais e Revistas	2.752
Bebidas	37.720	Manut. Computadores/Perif.	145
Combustível e Estacionamento	3.510	Serviços Terceiros	190.120
Comissão Diversas	341.909	Manutenção da Estrutura Física	56.535
Condução	1.574	Materiais Diversos	188.878
Consumo Interno	14.954	Menus	6.275
Telefonia	43.951	Multas Fiscais/CPMF/IOC/IOF	449
Contribuição Sindical Patronal	2.024	Músicos e Entretenimento	9.700
Correios e Telégrafos	7.854	Ornamentação	22.154
Custos de Call Back	5.925	Over Book	3.716
Descontos Concedidos	7.306	Promoção de Vendas	13.819
Despesas com Hóspedes	55.424	Propaganda e Marketing	115.877
Despesas com Treinamentos	39.332	Relacionamento Funcionários	4.152
Direitos Autorais - ECAD	10.656	Remoção de Lixo	5.955
Diversas	6.346	Serviços de Lavanderia	142.895
Doações	888	Serviços de Limpeza	6.212

Energia Elétrica/Gás/Água/Esg.	366.556	Serviços Diversos	134.258
Enxoval de Cama, Mesa e Banho	44.675	Taxa Diversas	156.723
Estagiários	17.752	TV a Cabo	18.876
Fretes e Carretos	627	Uniformes	3.823
Gêneros Alimentícios	296.279	Utensílios de Cozinha	10.450
Total			4.464.346

Fonte: Dados da empresa

Tabela 1 – Gastos totais – Jan a Dez/2011

Considerando que, neste trabalho, uma atividade representa um conjunto de ações desempenhado por um determinado centro de custos do hotel, a apropriação dos gastos às atividades ocorreu por meio da metodologia de custos por centro de custos, com base nos seguintes direcionadores de recursos:

- alocados às atividades com base no consumo registrado;
- alocados às atividades conforme o registro do funcionário;
- alocados às atividades de acordo com as vendas.

Com base nestes direcionadores de recurso os gastos foram alocados às atividades resultando nos seguintes custos por atividades:

Atividades Secundárias	Valor (R\$)	
Recepcionar clientes	905.566	
Limpar e manter em ordem os aposentos	557.428	
Oferecer refeições aos clientes	716.378	
Preparar refeições e lanches aos clientes	285.001	
Oferecer lanches aos hóspedes	-	
Disponibilizar petiscos e bebidas aos clientes	18.967	
Disponibilizar alimentos e bebidas aos eventos	132.192	
Disponibilizar infraestrutura para eventos	76.343	
Administrar a empresa	163.704	
Manter as atividades administrativas	377.217	
Manter as atividades de vendas e marketing	483.420	
Lavar enxovais e roupas	39.511	} 748.130,00
Manter serviços de telefonia	19.560	
Manter serviços de internet	160	
Manter espaço de estacionamento	-	
Manter água, luz e gás	366.557	
Manter a estrutura física do hotel	322.342	
Total	4.464.346	

Fonte: Dados da empresa

Tabela 2 – Custo das atividades secundárias

Visando apropriar o custo das atividades de apoio/serviços que dão suporte às demais atividades, optou-se por utilizar como direcionador de atividades o número de colaboradores vinculados a cada atividade. Assim o valor de R\$ 748.130,00 (setecentos e quarenta e oito mil e cento e trinta reais) foi distribuídos às demais atividades com base no percentual de funcionários vinculados a cada atividade. A tabela a seguir apresenta as atividades, os direcionadores de atividades (número de colaboradores), percentual para apropriação, e valor apropriado das atividades de apoio/serviços às atividades finalísticas.

Atividades Secundárias	Numero de Colaboradores	%	Valor Rateado (R\$)
------------------------	-------------------------	---	---------------------

Recepcionar clientes	8	16%	119.700,80
Limpar e manter em ordem os aposentos	14	28%	209.476,40
Oferecer refeições aos clientes	7	14%	104.738,20
Preparar refeições e lanches aos clientes	7	14%	104.738,20
Oferecer lanches aos hóspedes	0	0%	-
Disponibilizar petiscos e bebidas aos clientes	1	2%	14.962,60
Disponibilizar alimentos e bebidas aos eventos	2	4%	29.925,20
Disponibilizar infraestrutura para eventos	0	0%	-
Administrar a empresa	1	2%	14.962,60
Manter as atividades administrativas	6	12%	89.775,60
Manter as atividades de vendas e marketing	4	8%	59.850,40
Total	50	100%	748.130,00

Fonte: Dados da empresa

Tabela 3 – Apropriação das atividades de apoio/serviços

Acredita-se que o número de colaboradores é um direcionador de custos eficaz sob o pressuposto de que as atividades que possuem maior número de pessoas vinculadas é porque demandam maior esforço e, conseqüentemente, consome maior quantidade de recursos para a sua execução.

Considerando que as atividades estão ligadas a outras atividades correlatas e que atuam de forma inter-relacionada até chegar às atividades fins realizadas pela empresa, após alocar o custo das atividades de apoio/serviços às atividades finalísticas, o custo das atividades passam a ter o seguinte valor:

Atividades Secundárias	Valor Inicial	Recebido Apoio/Serviços	Valor Acumulado
Recepcionar clientes	905.566	119.700,80	1.025.266,80
Limpar e manter em ordem os aposentos	557.428	209.476,40	766.904,40
Subtotal	1.462.994	329.177,20	1.792.171,20
Oferecer refeições aos clientes	716.378	104.738,20	821.116,20
Preparar refeições e lanches aos clientes	285.001	104.738,20	389.739,20
Oferecer lanches aos hóspedes	-	-	-
Disponibilizar petiscos e bebidas aos clientes	18.967	14.962,60	33.929,60
Subtotal	1.020.346	224.439,00	1.244.785,00
Disponibilizar alimentos e bebidas aos eventos	132.192	29.925,20	162.117,20
Disponibilizar infraestrutura para eventos	76.343	-	76.343,00
Subtotal	208.535	29.925,20	238.460,20
Administrar a empresa	163.704	14.962,60	178.666,60
Manter as atividades administrativas	377.217	89.775,60	466.992,60
Manter as atividades de vendas e marketing	483.420	59.850,40	543.270,40
Subtotal	1.024.341	164.589,60	1.188.930,60
Lavar enxovais e roupas	39.511	-	-
Manter serviços de telefonia	19.560	-	-
Manter serviços de internet	160	-	-
Manter espaço de estacionamento	-	-	-
Manter água, luz e gás	366.557	-	-
Manter a estrutura física do hotel	322.342	-	-
Subtotal	748.130,00	-	-
Total	4.464.346	748.130,00	4.464.346,00

Fonte: Dados da empresa

Tabela 4 – Custos acumulados das atividades secundárias

Após repassar o custo das atividades de apoio/serviços às demais atividades, o próximo passo é desaguar as atividades secundárias nas atividades primárias, conforme apresentado a seguir;

Atividades Secundárias	Valor (R\$)	Atividades Primárias	Valor (R\$)
Recepcionar clientes	1.025.266,80	Hospedagem	1.792.171,20
Limpar e manter em ordem os aposentos	766.904,40		
Oferecer refeições aos clientes	821.116,20		
Preparar refeições e lanches aos clientes	389.739,20	Alimento e Bebidas	1.244.785,00
Oferecer lanches aos hóspedes	-		
Disponibilizar petiscos e bebidas aos clientes	33.929,60		
Disponibilizar alimentos e bebidas aos eventos	162.117,20	Eventos	
Disponibilizar infraestrutura para eventos	76.343,00		238.460,20
Administrar a empresa	178.666,60		
Manter as atividades administrativas	466.992,60	Administração	1.188.929,60
Manter as atividades de vendas e marketing	543.270,40		
Total	4.464.346,00		4.464.346,00

Fonte: Dados da empresa

Tabela 5 – Custo das atividades primárias

A tabela acima indica o quanto custa cada uma das atividades principais da empresa definidas na Figura 1, indicando que o maior custo está na hospedagem, seguido pela atividade de alimentos e bebidas e, depois, pela administração do negócio. A atividade de eventos recebe menor quantidade de custos, fato que pode ser confirmado uma vez que ocorrem de forma sazonal, diferente das demais atividades que são contínuas.

Observa-se com base nestes dados que, ao obter o custo das atividades, permite que o gestor avalie o quanto custa cada uma das atividades principais do empreendimento, auxiliando na avaliação de quais tarefas, processos e atividades estão incorrendo em custos, porém não estão agregando valor ao produto oferecido ao cliente. Para encontrar o custo de cada produto oferecido ao cliente, basta dividir o valor acumulado nas atividades pela quantidade produzida/prestada.

5. Conclusão

Cada empresa opta por métodos de acumulação de custos de maneiras diferenciadas de acordo com o processo produtivo. Neste trabalho optou-se por aplicar a metodologia de custeio por atividades a fim de identificar como os custos estão relacionados com as atividades executadas pela entidade.

O artigo apresentado teve por finalidade apresentar uma sistemática de acumulação de custos por atividades em uma indústria hoteleira. Para cumprir o objetivo levantaram-se junto à empresa as atividades e os gastos incorridos para executa-las. As atividades levantadas classificam-se em dois níveis: primárias e secundárias – conjunto de atividades correlatas necessárias para o desenvolvimento da atividade primária.

Encontraram-se quatro atividades primárias sendo desenvolvidas pela empresa, que são: Hospedagem, Eventos, Alimentos e Bebidas e Administração. Para que as atividades principais sejam executadas é necessária à existência de um conjunto de outras atividades, chamadas de atividades secundárias. As atividades classificam-se, ainda, em produtiva e de apoio. Os gastos incorridos no exercício de 2011 foram alocados às atividades secundárias de forma direta, ou seja, conforme o consumo de cada atividade, com base na técnica de custos por centro de custos. Após encontrar o custo das atividades secundárias apropriaram-se as atividades secundárias de apoio às atividades secundárias classificadas como produtivas, utilizando como direcionador o número de colaboradores. Após encontrar o custo efetivo das atividades produtivas secundárias, apropriou às mesmas às atividades primárias. Com isso obteve-se o custo das principais atividades desenvolvidas pelo empreendimento.

Esta metodologia permite um primeiro contato das empresas com uma implantação de um sistema de custos para que, gradativamente, permita aplicar técnicas mais avançada do custeio baseado em atividades. Uma das principais vantagens da alocação dos custos por atividade é a minimização da subjetividade existente nos rateios dos custos indiretos. Ao optar pela mensuração dos custos por meio das atividades realizadas pela empresa busca-se uma alocação mais eficaz a fim evitar sub-avaliações ou super-avaliação dos custos aos produtos/serviços.

Sugere-se à entidade na busca de uma eficiente e eficaz aplicabilidade de custo, efetuar uma análise mais aprofundada dos gastos e dos processos da entidade, buscando assim, melhor relação causa e efeito os custos e os fatores que o causaram. Sugere-se, também, o controle de seus custos de forma que seja possível a identificação dos fatores responsáveis pela sua ocorrência e apurar de forma mais desagregada as atividades realizadas, permitindo assim uma melhor aplicação do custeio baseado em atividades.

Referências

- BORNIA, A. C.** *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- BRIMSON, J. A.** *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CASTELLI, G.** *Administração hoteleira*. Caxias do Sul: Educs, 2003.
- CORBARI, E. C.; MACEDO, J. de J.** *Administração estratégica de custos*. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.
- DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A.; ALVES, T. W..** *Custeio baseado em atividades (ABC): um estudo sobre publicações em eventos científicos*. In: XXXII Encontro da ANPAD, 2008, Rio de Janeiro. Anais ... Rio de Janeiro, 2008.
- FITZSIMMONS, J.; FITZSIMMONS, M. J.** *Administração de serviços: operações, estratégias e tecnologia da informação*. 6 Ed. Porto Alegre: Bookmann, 2010.
- GIL, A. C.** *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M.** *Gestão de custos*. 3º Ed. São Paulo: Pioneira Thompson Learnig, 2001.
- HOFFMAN, K. D.; BATESON, J. E. G.** *Princípio de marketing de serviços: conceitos, estratégias e casos*. São Paulo: Thomson 2003.
- KAPLAN, R.; COOPER, R..** *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- KOTLER, P.** *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. São Paulo: Atlas 2011.
- KOTLER, P.; KELLER, K. L.** *Administração de marketing*. São Paulo: Prentice Hall, 2005.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.** *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, E.** *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MINISTÉRIO DO TURISMO – MTur.** *Regulamento geral dos meios de hospedagem*. <http://www.turismo.gov.br/export/sites/default/turismo/legislacao/downloads_legislacao/Regulamento_geral_meios_hospedagem.pdf>. Acesso em 18 nov 2012.
- NAKAGAWA, M..** *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, C. L.** *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PEREIRA, F. F. COUTINHO, H. R. M.** *Hotelaria: da era antiga aos dias atuais*. Revista Eletrônica Aboré. mar/2007.
- WERNKE, R..** *Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias*. In: Revista Contabilidade e Finanças – USP, nº 38, Mai-Ago.2005. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n38/v16n38a07.pdf>. Acesso em 15 ago. 2013.