**ATIVIDADES TURÍSTICAS DE HOTELARIA E RESTAURANTE:
ANÁLISE DE RENTABILIDADE EM UM HOTEL DA SERRA
GAÚCHA**

**TOURIST SERVICES PROFITABILITY: ANALYSIS OF HOSTING
AND RESTAURANT ACTIVITIES IN A HOTEL FROM SERRA
GAÚCHA - BRAZIL**

Marlei Saete Mecca - Universidade de Caxias do Sul – UCS – Brasil - mmecca@ucs.br -

Alex Eckert* - Universidade de Caxias do Sul – UCS – Brasil - alex.eckert@bol.com.br -

Nilton De Marchi - Universidade de Caxias do Sul – UCS – Brasil -
nilton@demarchicontabil.com.br

Aline Vezzano Menegat - Organiza Contabilidade Ltda – Brasil -
aline.mene_nini@hotmail.com -

Resumo

O setor de turismo é composto por um conjunto de atividades, que, em sua totalidade, tem grande representatividade na economia do Brasil e vem apresentando crescimento constante ao longo dos últimos anos. A hotelaria está diretamente vinculada à demanda turística ao passo que, apesar de não ser classificada como atividade turística, grande parte das receitas do setor é auferida pelos restaurantes. A eficácia com que estas empresas desempenham suas atividades, de forma especial à gestão de custos, é relevante para que se obtenham resultados satisfatórios mantendo o crescimento do setor turístico. Em vista da importância da Contabilidade de Custos neste cenário, este trabalho tem como objetivo determinar, através dos métodos de custeio variável e absorção, qual das atividades desenvolvidas pelo Hotel Alfa é a que apresenta melhores resultados econômicos para a organização. Com relação à metodologia aplicada, realizou-se um estudo de caso único, descritivo e qualitativo. Para atingir o objetivo proposto, determinaram-se os custos e despesas da empresa e calcularam-se os custos através dos métodos de custeio variável e absorção. Verificou-se que, contabilmente, a atividade de hotelaria apresenta melhores resultados econômicos do que se comparados ao restaurante. Entretanto, através do custeio variável, constatou-se que o restaurante gera uma margem de contribuição positiva. Este método de custeio, apesar de não observar os Princípios Contábeis e não atender às legislações fiscais, apresenta informações gerenciais relevantes que auxiliam na tomada de decisões.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Custeio por absorção. Custeio variável. Hotelaria. Restaurante.

Abstract

The tourism sector is composed of a set of activities, which, in its entirety, has great representation in Brazil's economy and has shown steady growth over the past few years. The sector of hotels is directly linked to tourism demand while, although not classified as tourism, much of the industry's revenue is earned by restaurants. The effectiveness with which these companies carry out their activities, especially to the cost management is important in order to obtain satisfactory results while maintaining the growth of the tourism sector. In view of the

*Autor de correspondência

importance of costs in this scenario, this work aims to determine, through the variable costing methods and absorption, which of the activities developed by the Hotel Alfa is the one with better economic results for the organization. Regarding the methodology applied, there was a single case study, descriptive and qualitative. To achieve this purpose, we determined the costs and expenses of the company and were calculated costs with variable and absorption costing methods. Results indicate that the hotel activity shows better economic results than compared to the restaurant. However, through the variable cost, it was found that the restaurant generates a positive contribution margin. This method of funding, although not observe GAAP and do not meet the tax law, presents relevant management information to help in decision making.

Keywords: Cost Accounting. Absorption costing. Variable costing. Hospitality. Restaurant.

Recebido: Maio 2016

Aprovado: Julho 2016

1 Introdução

O turismo, seja ele de negócios ou de lazer, movimenta a economia do Brasil, uma vez que engloba despesas como viagem, deslocamento e transporte, hospedagem, alimentação, entre outros gastos. Segundo pesquisa divulgada no Plano Nacional do Turismo 2013-2016 pelo Ministério do Turismo (2013), a atividade representa 3,70% do Produto Interno Bruto – PIB e, além disso, no período entre 2003 e 2009 o setor apresentou um crescimento de 32,40% enquanto que a economia brasileira cresceu 24,60%.

Diretamente ligada ao turismo está a hotelaria, que neste cenário figura como a atividade responsável por oferecer hospedagem e alimentação ao turista, tanto empresarial como familiar. Conforme Duarte (1996), a hotelaria teve como finalidade inicial oferecer aos que estavam longe de seus lares, um alojamento que lhes proporcionasse um quarto, uma cama e um banho. Para Su, Swanson e Chen (2016), com o tempo os usuários desse serviço passaram a considerar outros aspectos relacionados, como a qualidade dos serviços prestados e o bem estar proporcionado.

A hotelaria enquanto atividade econômica desenvolve atividade de prestação de serviço e, sendo assim, utiliza insumos que se transformam em custos ou despesas e os aplica no processo para que sejam revertidos em serviços que satisfaçam os seus clientes. Sendo assim, a Contabilidade de Custos que é utilizada com maior frequência em empresas industriais, passa a fazer parte do contexto de empresas prestadoras de serviços, que a utilizam como um instrumento de controle e apoio ao processo de decisão.

Conforme dados divulgados pelo IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2015) na Pesquisa Mensal de Serviços de Março/2015, o setor de serviços apresentou um

crescimento nominal de 6,10% se comparado ao mesmo período do ano anterior. Dentre os serviços analisados estão os profissionais, administrativos e complementares, de transportes, auxiliares dos transportes e correio, de informação e comunicação, os prestados às famílias e outros. Na categoria de serviços prestados às famílias, estão englobados os de alojamento e alimentação, e outros serviços prestados, que apresentaram 0,80% e 13,50% de crescimento, respectivamente.

Diante do exposto, verifica-se a necessidade de controle e mensuração de custos dentro do ambiente hoteleiro, visto que para as empresas manterem-se no mercado, é preciso que operem com um sistema que auxilie na gestão e seja capaz de dar suporte à tomada de decisões. Dessa forma o objetivo da pesquisa é identificar por meio de comparação dos resultados obtidos através do mapeamento dos custos pelos métodos de custeio variável e custeio por absorção, e considerando as atividades de hotelaria e restaurante desenvolvidas pelo Hotel Alfa localizado na Serra Gaúcha, qual destas gera melhores resultados econômicos para a empresa.

No que tange ao aspecto profissional, este trabalho poderá ser utilizado como forma de identificar qual das atividades praticadas no Hotel Alfa é a mais lucrativa e diante disso, definir qual delas deve receber maior atenção e delegação de esforços por parte da administração. Desta forma, servirá de apoio para a melhoria do desempenho da atividade menos lucrativa, bem como continuar apresentando resultados satisfatórios na atividade que gera melhores resultados econômicos até o momento. Além disso, e ainda sob o ponto de vista profissional, neste trabalho será desenvolvido um modelo de controle de custos aplicável à empresa e que poderá auxiliar no processo decisório da entidade alvo deste estudo, através da identificação dos aspectos a serem aperfeiçoadas e sugestão de possíveis melhorias.

2 Referencial Teórico

2.1 A Importância do Turismo no contexto atual

Em diversos países, o desenvolvimento econômico está relacionado à atividade industrial, sendo que esta necessita muitas vezes de matéria-prima e maquinários que não são encontrados no próprio País sendo necessário importá-los. Neste aspecto, a atividade turística auxilia no processo de abertura de divisas, contribuindo assim, para a estratégia do desenvolvimento econômico nacional, regional ou internacional, visto que os efeitos deste desenvolvimento podem ser avaliados pela relação entre o saldo da balança turística e o saldo da balança comercial (Carvalho & Vasconcellos, 2006).

Para Oliveira e Souza (2012), a demanda pelo turismo aumenta em consequência da evolução dos meios de transporte, o direito a férias remuneradas e as mudanças de comportamento do consumidor. Ao passo em que há demanda, há oferta turística, sendo esta alvo de estudos que visam aprimorar o conhecimento de sua potencialidade quanto à satisfação do turista e o desenvolvimento econômico do destino.

De acordo com Dias e Aguiar (2002), o crescimento nas viagens atualmente está ligado à globalização e a terceira revolução científico-tecnológica, sendo estes, dois fenômenos que se inter-relacionam e se completam. O turismo, por sua vez, liga-se diretamente a estes dois fenômenos, visto que seu crescimento está atrelado à globalização, bem como o seu desenvolvimento sempre acompanhou o avanço tecnológico. Desta forma, percebem-se os impulsos alcançados no Turismo em função da primeira revolução industrial na Inglaterra e na segunda revolução industrial nos Estados Unidos e Europa.

Ainda conforme os referidos autores, o Turismo ao mesmo tempo em que sofre influência da globalização, também contribui para a sua expansão e consolidação, pois permite a comunicação e aproximação de comunidade dos mais distantes lugares do mundo. Desta forma, a curiosidade por conhecer lugares e ambientes diferentes, movimentam milhões de pessoas, que se deslocam, movimentam recursos e fazem do turismo a atividade mais importante do século XXI (Dias & Aguiar, 2002). Além disso, a facilidade proporcionada pelas reservas e compras on-line no ambiente de turismo contribui substancialmente para esta expansão (Amaro & Duarte, 2015).

Neste mesmo ponto de vista, o turismo pode ser considerado uma atividade geradora de riqueza, haja vista, que tem efeitos econômicos diretos e indiretos na economia de um país. Os efeitos diretos são aqueles gerados pelo turista quando este desembolsa valores para pagamentos diretamente os equipamentos turísticos e de apoio. Os indiretos são aqueles gerados pelos equipamentos turísticos e de apoio, quando estes adquirem produtos e serviços de outro tipo. O setor público também se beneficia do turismo, uma vez que obtém receitas de impostos arrecadados das empresas de turismo de forma indireta, e de forma direta, através das taxas que cobra dos turistas (Barretto, 2001).

Da mesma forma, Lage e Milone (2000) discorrem acerca do mercado turístico:

Pode ser considerado como um tipo de mercado na economia do país ou região que, por suas características particulares, merece uma análise pormenorizada. Seu funcionamento incorpora os agentes econômicos do turismo ou consumidores de bens e serviços relacionados de forma direta e indireta com a atividade turística, e as empresas ou produtores destes recursos. Assume-se a hipótese de que a atuação governamental venha a fazer parte em ambas as posições deste mercado turístico, influenciando particularmente o lado dos produtores (Lage & Milone, 2000, p. 25).

No Brasil, apesar de ser um país continental, com abundância de recursos naturais e história e cada região do país poder funcionar como um polo receptor de turismo, com atrativos próprios, não houve ao longo de sua existência, desenvolvimento de uma cultura estratégica do turismo, com visão de longo prazo. Porém, após as mudanças ocorridas em 1994 em função do Plano Real, o turismo passou a pensar e a se voltar ao desenvolvimento do turismo de negócios, uma vez que, que surgiu como um instrumento de desenvolvimento econômico e social (Lunkes, 2004).

Entretanto, para o referido autor, para que o Brasil se torne um local atrativo, que instigue o turista a visitá-lo e o faça passar suas férias no país, se fazem necessários esforços tanto do governo quanto da sociedade. É preciso que os destinos turísticos sejam seguros e atrativos aos turistas, bem como, que apresentem excelente infraestrutura e cordialidade do povo que irá atendê-los (Lunkes, 2004).

Para Tomazzoni (2009), o Brasil é um dos países mais privilegiados em recursos naturais, reservas aquáticas e em extensão de terras cultiváveis. Embora já tenha alcançado consideráveis investimentos em rodovias, produção de energia e telecomunicações, a atuação do Estado como agente de desenvolvimento do turismo nacional deixa a desejar, visto que diversos projetos de investimentos estão apenas em fase de viabilização.

Ainda sobre o turismo no Brasil, Beni (2004) destaca que há uma tendência de crescimento na área turística ligada à natureza, à atividade familiar e ao meio ambiente, tendo como experiências positivas os eco-hotéis da Amazônia, as pousadas flutuantes do Pantanal e os roteiros étnico-culturais da Serra Gaúcha.

2.2 Visão sistêmica do Turismo

Para acompanhar o desenvolvimento do turismo, as empresas hoteleiras passaram a estabelecer vínculo com empresas de outros ramos, mas que tivessem em comum, o objetivo de atender às necessidades dos turistas. Sendo assim, criaram-se os meios de turismo, que podem ser definidos como meios de hospedagem, meios de transporte, agências de viagem e turismo, agências de viagem e organizadores de eventos. Todas estas, são consideradas áreas econômicas envolvidas nas prestações de serviços para atender às necessidades comuns dos turistas (Duarte, 1996).

Para Castelli (1982), o turismo não é uma atividade isolada, pois ele se inter-relaciona com outras atividades humanas, uma vez que o homem é a peça central de tudo que diz respeito ao turismo. O fenômeno turístico pode ser analisado sob uma percepção sistêmica, composto

de dois subsistemas: sujeito e objeto. O sujeito é o próprio ser humano, o turista, e os objetos são as localidades turísticas, organizações turísticas e as empresas de turismo.

Nesta mesma ótica, o referido autor, diz que a empresa de turismo é um dos componentes do sistema turismo. Elas se diferenciam entre si pelo tipo de serviço que prestam, podendo assumir definições como empresas de hospedagem, recepção e diversão, serviços de guias, congressos e feiras, planejamento e assessoramento turístico, transporte turístico, agências de viagens, artesanato e outras empresas que prestam serviços secundários (Castelli, 1982).

Conforme Dias e Aguiar (2002), as indústrias são definidas tradicionalmente como aquelas empresas que transformam matérias-primas em produtos, que satisfazem as necessidades dos consumidores e que geram desenvolvimento social e econômico. Por sua vez, os produtos mudam conforme o mercado a que estão destinados e o seu valor de mercado se altera à medida que o processo produtivo torna-se sustentável e menos agressivo ao meio ambiente. Nesta concepção, o ambiente econômico do final do século XX e início do XXI passa a considerar a prestação de serviço e a denomina como a indústria dos serviços, uma vez que a atividade atende às necessidades dos consumidores.

2.3 Custos em Hotelaria

Nas últimas décadas a hotelaria no Brasil passou por diversas mudanças, principalmente em função da entrada de redes hoteleiras internacionais. Este fato contribuiu para que as empresas precisassem alterar suas estruturas e neste aspecto, a gestão de custos exerce influência sobre o sucesso no mercado competitivo atual (Lunkes, 2004).

A atividade de hotelaria apresenta um conjunto de serviços que são colocados à disposição dos hóspedes e também a outros usuários. Estes serviços precisam ser calculados individualmente, uma vez que são disponibilizados individualmente também. Dentre os serviços ofertados por um hotel, alguns são cobrados pela utilização e outros não são cobrados e ofertados de forma genérica a todos, sendo que ambos precisam ter seus custos apurados (Padoveze, 2003).

Conforme o referido autor, os serviços que são cobrados individualmente, como serviços de quarto, lavanderia, refeições e serviços de bar, entre outros, podem ser calculados tanto pelos métodos de custeio variável, o qual desconsidera os custos fixos, quanto pelo custeio por absorção, que considera todos os custos incorridos no processo, sejam eles variáveis ou fixos. Os que não são cobrados individualmente, que são os valores inclusos nas diárias, como

sauna, piscina, portaria, manutenção, entre outros, farão parte dos custos absorvidos, apurados através dos custeios por absorção e atividades, ou serão classificados como despesas do período e refletirão diretamente no resultado (Padoveze, 2003).

De acordo com VanDerbeck e Nagy (2001), o serviço é um benefício intangível, que não tem estrutura física e é consumido no momento em que é fornecido. Por estas características, as empresas prestadoras de serviços possuem pouco ou nenhum estoque. Embora a prática de calcular custos seja mais difundida no ambiente industrial e comercial, as prestadoras de serviços precisam apurar os custos dos serviços prestados, uma vez que também contribuem com a economia nacional. Ao ter os custos calculados, os gestores terão informações e poderão tomar inúmeras decisões, dentre elas, que serviços devem priorizar e quais devem receber menor atenção no rol de serviços prestados. Segundo Onsi, Biasio, Eckert e Mecca (2015), é importante que as organizações levem em consideração também a questão da integração dos custos com a sua Contabilidade.

Assim, além de apurar seus custos, as empresas de hotelaria precisam que o sistema de custos esteja integrado com a Contabilidade, apesar deste termo ser utilizado pela fiscalização para determinar que os estoques serão calculados através de um sistema de custos. A integração fará com que a Contabilidade forneça informações econômicas, patrimoniais, financeiras e operacionais de forma geral, ao passo que o sistema de custos fornecerá informações detalhadas acerca dos resultados de cada um dos produtos e serviços. Estas informações, em conjunto com as demais geradas pela Contabilidade, serão capazes de subsidiar o processo decisório por parte do gestor (Zanella, 2010).

Não é apenas no Brasil que a Contabilidade de Custos da atividade hoteleira faz-se necessária. De acordo com Chena e Soob (2007), em pesquisa realizada em Taiwan, o hotel é uma indústria que fornece os mais variados serviços solicitados pelos turistas. Dentre estes serviços, está o serviço de alojamento e o fornecimento de alimentação, além de lavanderia, piscinas de natação e instalações destinadas a eventos. Sendo assim, a estrutura de custos dos hotéis implica na economia do país, sendo necessário haver o controle dos custos dos serviços oferecidos, uma vez que os países não estão livres de enfrentarem concorrência dos países vizinhos. Desta forma, prestar serviços de qualidade a preços acessíveis torna-se uma vantajosa ferramenta e contribui para a política nacional do turismo.

3 Metodologia

Quanto aos procedimentos técnicos, é realizado um estudo de caso único. De acordo

com Yin (2005), o estudo de caso é uma das maneiras de elaborar pesquisas em ciências sociais e é utilizado para melhorar o conhecimento acerca de fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos, de grupos, entre outros. O estudo de caso explanatório pode ser complementado através de estudos de casos exploratórios e descritivos. Ainda em relação aos procedimentos técnicos, este trabalho apresenta também características de pesquisa documental. De acordo com Medeiros (2005), a pesquisa documental consiste na busca por documentos que não tenham sido submetidos à pesquisa científica anteriormente.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva. Conforme Cervo e Bervian (2002), este tipo de pesquisa fundamenta-se no fato de observar, registrar, analisar e fazer uma correlação entre as variáveis sem, no entanto, manipulá-las. A pesquisa descritiva pode apresentar-se de diversas maneiras, dentre elas, através de estudos descritivos, pesquisas de opinião, pesquisas de motivação, estudo de caso e pesquisa documental.

Já em relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. De acordo com Richardson (1999), a metodologia qualitativa difere da quantitativa, pelo fato de não utilizar instrumentos estatísticos como base para análise de um determinado problema. Além disso, a pesquisa qualitativa tem sua utilização justificada, por ser uma maneira adequada para entender a natureza de um acontecimento social. Ainda em relação à abordagem do problema, este trabalho apresenta também características de pesquisa quantitativa. De acordo com Beuren (2006), na pesquisa quantitativa os dados são coletados e tratados através de instrumentos estatísticos.

4 Estudo de caso no Hotel Alfa

4.1 História, localização e público alvo

O Hotel Alfa (nome fictício) é uma empresa familiar que atua no ramo hoteleiro há 40 anos e desenvolve suas atividades na serra gaúcha. A administração do hotel sempre coube à família e atualmente está na terceira geração de administradores. No momento, trabalham na empresa três filhos e dois netos do fundador já falecido. Além da administração exercida pelos familiares, o hotel conta com aproximadamente 40 funcionários, subdivididos em setores de manutenção, hospedagem, serviços e alimentos e bebidas, que desenvolvem as referidas atividades em três turnos. Visando a excelência em todos os serviços prestados, o hotel trabalha com um número mínimo de funcionários em cada um dos setores em todos os três turnos, já que atende 24 horas por dia, todos os dias do ano.

Inicialmente o hotel atendia especificamente às necessidades de hospedagem e disponibilizava aos hóspedes apenas o café da manhã, já incluso no valor da diária. Com o passar dos anos e visando atender às solicitações dos clientes e aumentar a receita do hotel, os administradores propuseram a criação da atividade de restaurante.

O Hotel Alfa está inserido no contexto hoteleiro há 4 décadas e durante este período passou por mudanças físicas que permitiram à empresa modernizar-se e atender seus clientes em um ambiente aconchegante, seguro e familiar. A empresa conta com 90 apartamentos nas opções Standard, Executivo, Luxo e Suíte Luxo, todos equipados com aquecimento central, televisão a cabo, frigobar, cofre individual, internet, som e secador de cabelos, além de sala de jogos, academia e estacionamento coberto.

Além da estrutura citada, no valor das diárias também está incluso o valor do café da manhã. Entretanto, este serviço é aberto ao público em geral, que se desejar poderá pagar apenas o valor correspondente ao café da manhã. Na estrutura do hotel estão inclusas ainda três salas para eventos, totalmente equipadas para reuniões e encontros empresariais com capacidade de 30 a 60 pessoas. Além da locação das salas, a empresa disponibiliza ainda *coffee break*, que pode ser contratado se o cliente assim desejar.

4.2 Determinação da Amostra

O Hotel Alfa trabalha com um cardápio amplo e variado de pratos e bebidas, que busca satisfazer os mais diversos clientes. As refeições são servidas em pratos individuais tanto no restaurante quanto nos quartos, este último através do serviço de *room service*. Os alimentos e bebidas apresentam-se com uma variedade de 146 itens, sendo 58 pratos e 88 bebidas. Os alimentos disponíveis para escolha são filés, sopas, massas, panquecas, torradas, hambúrguer, sanduíches, pizzas e saladas, além de diversas sobremesas, como sorvetes, pudins, cremes e *petit gateau*. Com relação às bebidas, estão à disposição dos clientes refrigerantes, águas, sucos naturais, vitaminas, cafés, chás, vinhos, espumantes, coquetéis e variadas bebidas quentes como uísques, vodkas, conhaques, entre outros.

Em função da quantidade de pratos e bebidas oferecidos pelo restaurante e considerando a impossibilidade de calcular os custos de todos os produtos, optou-se por selecionar um grupo de alimentos e bebidas que representasse uma amostra significativa e também fosse capaz de expressar a realidade dos custos e despesas do período. Além disso, o objetivo do presente estudo não é calcular o custo de todos os produtos e sim, determinar qual das atividades é mais a lucrativa, através do desenvolvimento de planilhas para controle e

apuração de custos que posteriormente podem ser aplicados aos demais itens.

Sendo assim, foram coletados os dados das vendas do restaurante e com estas informações foram selecionados os produtos que representavam 80% do faturamento do período. Desta forma, foi obtida a amostra conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1: Amostra de Alimentos e Bebidas

Produto	Grupo	% Faturamento	% Faturamento Acumulado
Serviço de Buffet 01	Alimentos	23,85%	23,85%
Filé a Cavallo	Alimentos	4,61%	28,46%
Coffee Break 01	Alimentos	4,59%	33,06%
Filé Grelhado	Alimentos	3,80%	36,85%
Café Alfa Apto	Alimentos	2,82%	39,67%
Sopa de Capeletti	Alimentos	2,60%	42,28%
Filé a Parmegiana	Alimentos	2,59%	44,87%
Serviço de Buffet 03	Alimentos	2,28%	47,14%
Suco Natural Frutas	Bebidas	2,25%	49,40%
Strogonof de Filé	Alimentos	2,24%	51,64%
Refrigerante LT	Bebidas	2,21%	53,85%
Filé ao Molho Madeira	Alimentos	1,87%	55,72%
Massa Espaguete (Bavette)	Alimentos	1,75%	57,48%
Frango a Jardineira	Alimentos	1,74%	59,21%
Serviço de Buffet 02	Alimentos	1,70%	60,92%
Água Mineral s/gás 500ML	Bebidas	1,62%	62,54%
Coffee Break 02	Alimentos	1,46%	63,99%
Sopa Canja de Galinha	Alimentos	1,39%	65,38%
Cerveja 01 LN	Bebidas	1,26%	66,64%
Panqueca do Chefe	Alimentos	1,14%	67,79%
Torrada	Alimentos	1,13%	68,92%
Cerveja 02 LN	Bebidas	1,05%	69,97%
Hamburguer	Alimentos	1,03%	71,00%
Cerveja 03 LN	Bebidas	0,98%	71,97%
Sanduíche Prensado de Filé	Alimentos	0,93%	72,90%
Pizza Calabresa	Alimentos	0,92%	73,82%
Pizza Portuguesa	Alimentos	0,87%	74,69%
Filé Grelhado s/ Guarnição	Alimentos	0,77%	75,46%
Cerveja 04 LN	Bebidas	0,77%	76,23%
Vinho Merlot	Bebidas	0,76%	76,99%
Panqueca de Frango	Alimentos	0,74%	77,73%
Petit Gateau	Alimentos	0,74%	78,47%
Térmica de Café	Bebidas	0,71%	79,18%
Suco de Uva Tinto 500ML	Bebidas	0,69%	79,87%
Sanduíche de Frango	Alimentos	0,64%	80,51%

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Conforme os dados da Tabela 1, foram selecionados 35 produtos, sendo 25 pratos e 10 bebidas, que representam 80% do faturamento. Para cada um destes produtos, serão calculados os custos correspondentes à matéria-prima, mão de obra e gastos gerais de produção, bem como serão consideradas as despesas.

4.3 Apuração dos Custos

4.3.1 Custeio por Absorção

Conforme pode ser visto na Tabela 2, que representa o resultado do restaurante, para a obtenção da receita operacional líquida foram considerados os preços de venda decrescidos dos impostos incidentes sobre a mesma, como o ICMS, PIS e Cofins, com alíquotas de 10,20%, 1,65% e 7,60%, respectivamente.

Tabela 2: Custeio por Absorção: Resultado do Restaurante

Receita Operacional Líquida	242.982,37
(-)Custo das Mercadorias Vendidas	353.992,94
(-) Matéria-prima	66.213,60
(-) Mão de obra	220.557,80
(-) Gastos gerais de produção	67.221,55
Prejuízo Operacional Bruto	(111.010,57)
(-) Despesas Administrativas	17.888,69
(-) Despesas de Vendas	0,00
Resultado Antes do IR/CSLL	(128.899,27)
(-) Provisão para IR	0,00
(-) Provisão CSLL	0,00
Prejuízo Líquido do Exercício	(128.899,27)

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Ao analisar a Tabela 2, verifica-se que o Restaurante apresentou um prejuízo de R\$ 128.899,27. Dentre os custos e despesas apresentados, observa-se que a mão de obra foi a principal responsável pelo prejuízo, pois havendo venda ou não, o custo com a mão de obra se mantém e deste modo, acabou consumindo o lucro que o restaurante poderia gerar.

Conforme desenvolvido no restaurante, o resultado do hotel também foi calculado através do Custeio por Absorção. De acordo com a Tabela 3, que representa o resultado do hotel, para a obtenção da receita operacional líquida foram considerados os valores das diárias decrescidos dos impostos incidentes sobre a prestação de serviços, como o ISSQN, PIS e Cofins, com alíquotas de 4,00%, 0,65% e 3,00%, respectivamente.

Tabela 3: Custeio por Absorção: Resultado do Hotel

Receita Operacional Líquida	3.185.817,73
(-)Custo dos Serviços Prestados	2.165.887,40
(-) Insumos para Prestação de Serviços	204.795,37
(-) Mão de Obra	945.357,60
(-) Gastos gerais de prestação de serviços	1.015.734,43
Lucro Operacional Bruto	1.019.930,32
(-) Despesas Administrativas	231.842,43
(-) Despesas de Vendas	37.482,84
Resultado Antes do IR/CSLL	750.605,05
(-) Provisão para IR	163.651,26
(-) Provisão CSLL	67.554,45
Lucro Líquido do Exercício	519.399,33

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Ao contrário do restaurante, que apresentou prejuízo, o hotel gerou um lucro de R\$ 519.399,33 conforme demonstra da Tabela 3. Salienta-se que no custeio por absorção, os custos fixos são considerados dentro dos gastos gerais de produção e de prestação de serviços, sendo diluídos entre os produtos e os serviços.

Desta forma, possíveis variações significativas nos custos fixos não são verificadas pelos gestores, pois no custeio por absorção o foco é o custo unitário e não a margem de contribuição unitária, e quanto maior for a quantidade vendida, menor será a proporção dos custos fixos em cada produto ou serviço prestado.

4.3.2 Custeio Variável

Apesar de não ser aceito para fins fiscais, o custeio variável demonstra a margem de contribuição de cada um dos produtos e sendo assim, foi calculado para o restaurante e o hotel. Para o restaurante foram utilizados os preços de venda líquidos, a exemplo do que foi feito no custeio por absorção. Os custos unitários variáveis de matéria-prima possuem valores que variam ao longo dos meses e desta forma, para o cálculo do resultado, foi utilizada uma média do ano.

Com relação à mão de obra, pela disponibilidade dos colaboradores, que havendo ou não venda de produtos estão à disposição do restaurante, este custo foi considerado como fixo. Além das informações mencionadas anteriormente, foram utilizadas as informações dos custos e despesas fixas, alcançando-se o resultado do restaurante conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4: Custeio Variável: Resultado do Restaurante

Receita Operacional Líquida	242.982,37
(-) Custos Variáveis	62.579,79
(-) Matéria-Prima	62.579,79
Margem de Contribuição Total	180.402,58
(-) Custos Fixos	286.414,03
(-) Despesas Fixas	17.888,69
Resultado Antes do IR/CSLL	(123.900,14)
(-) Provisão para IR	0,00
(-) Provisão CSLL	0,00
Prejuízo Líquido do Exercício	(123.900,14)

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Considerando os resultados encontrados na Tabela 4, verifica-se que todos os produtos vendidos pelo restaurante, apresentam margem de contribuição positiva, auxiliando para o pagamento das despesas e custos fixos.

Conforme desenvolvido no restaurante, o resultado do hotel também foi calculado através do Custeio Variável obtendo-se o resultado conforme a Tabela 5.

Tabela 5: Custeio Variável: Resultado do Hotel

Preço de Venda Líquido	171,52
(-) Custos Variáveis	11,04
(-) Insumos para Prestação de Serviços	11,04
(-) Despesas Variáveis	7,03
(-) Lavanderia	5,01
(-) Comissão s/vendas	2,02
Margem de Contribuição Unitária	153,45
Quantidade Vendida	18.551
Receita de Telefone Líquida	6.043,95
Margem de Contribuição Total	2.852.669,05
(-) Custos Fixos	1.868.084,90
(-) Despesas Fixas	231.933,15
Resultado Antes do IR/CSLL	752.650,99
(-) Provisão para IR	163.651,26
(-) Provisão CSLL	67.554,45
Lucro Líquido do Exercício	521.445,28

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

A Tabela 5 demonstra que o hotel teve um lucro líquido de R\$ 521.445,28 e gerou uma margem de contribuição positiva de R\$ 2.852.669,05 sendo que, a exemplo do restaurante, para o hotel a mão de obra também foi considerada fixa, uma vez que havendo ou não hóspedes, o custo com a mão de obra existe. Salienta-se que este método de custeio não é aceito para fins de apuração de Imposto de Renda e Contribuição Social, tendo sido considerados os mesmos valores apontados pelo custeio por absorção.

4.4 Comparativo dos resultados econômicos das atividades de Hotelaria e Restaurante

Conforme mencionado no item anterior, o restaurante gerou prejuízo à empresa enquanto hotel gerou lucro. Considerando que as duas atividades são desenvolvidas pela mesma empresa, buscou-se consolidar a demonstração do resultado do exercício conforme demonstram as Tabelas 6 e 7. Salienta-se que a diferença nos resultados apurados se deve ao fato do prejuízo do restaurante reduzir os tributos da empresa, uma vez que reduziu a base de cálculo para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Tabela 6: Custeio por Absorção: Resultado Consolidado

	Hotel	Restaurante	Total
Resultado Antes do IR/CSLL	750.605,05	-128.899,27	621.705,78
(-) Provisão para IR			131.426,45
(-) Provisão CSLL			55.953,52
Lucro Líquido do Exercício			434.325,82

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Já a Tabela 7, apresentada na sequência, demonstra o resultado consolidado utilizando-se o método de Custeio Variável.

Tabela 7: Custeio Variável: Resultado Consolidado

	Hotel	Restaurante	Total
Resultado Antes do IR/CSLL	752.650,99	-123.900,14	628.750,85
(-) Provisão para IR			131.426,45
(-) Provisão CSLL			55.953,52
Lucro Líquido do Exercício			441.370,88

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Conforme demonstrado na Tabela 6, o lucro da empresa foi de R\$ 434.325,82 enquanto que o lucro do hotel pelo custeio por absorção foi de R\$ 519.399,33. A diferença entre os dois valores é R\$ 85.073,51 que representa 16,38% do resultado líquido da empresa, ou seja, nestas condições, o restaurante consumiu 16,38% do resultado líquido do hotel. Já no custeio variável representado pela Tabela 7, o lucro da empresa foi de R\$ 441.370,88 e o lucro do hotel foi de R\$ 521.445,28 gerando uma diferença de R\$ 80.074,40 que representa um consumo de resultado líquido do hotel de 15,36%.

Em ambos os métodos de custeio, houve uma redução e por consequência, consumo do resultado líquido da empresa em função da atividade do restaurante. Porém, se o restaurante

não existisse, alguns custos e despesas teriam seus valores alterados, bem como não existiria o custo com a matéria-prima do restaurante. Desta forma, os custos foram recalculados e obtiveram-se resultados através dos métodos de custeio por absorção e variável representados pelas Tabelas 8 e 9, respectivamente.

Tabela 8: Custeio por Absorção: Resultado sem a existência do Restaurante

Receita Operacional Líquida	3.185.817,73
(-)Custo dos Serviços Prestados	2.255.770,02
(-) Insumos para Prestação de Serviços	204.795,37
(-) Mão de obra	982.997,91
(-) Gastos gerais de prestação de serviços	1.067.976,74
Lucro Operacional Bruto	930.047,71
(-) Despesas Administrativas	241.888,72
(-) Despesas de Vendas	37.482,84
Resultado Antes do IR/CSLL	650.676,15
(-) Provisão para IR	138.669,04
(-) Provisão CSLL	58.560,85
Lucro Líquido do Exercício	453.446,26

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa

Neste novo cenário, a Tabela 9 representa o resultado apurado pelo método de custeio variável.

Tabela 9 – Custeio Variável: Resultado sem a existência do Restaurante

Preço de Venda Líquido	171,52
(-) Custos Variáveis	11,04
(-) Insumos para prestação de serviços	11,04
(-) Despesas Variáveis	7,03
(-) Lavanderia	5,01
(-) Comissão s/vendas	2,02
Margem de Contribuição Unitária	153,45
Quantidade Vendida	18.551
Receita de Telefone Líquida	6.043,95
Margem de Contribuição Total	2.852.669,05
(-) Custos Fixos	1.957.967,51
(-) Despesas Fixas	241.979,44
Resultado Antes do IR/CSLL	652.722,09
(-) Provisão para IR	138.669,04
(-) Provisão CSLL	58.560,85
Lucro Líquido do Exercício	455.492,20

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da empresa.

Merece destaque que, para elaborar as Tabelas 8 e 9, foram desconsiderados os custos e as despesas que não existiriam se o restaurante não estivesse em funcionamento. Desta forma

foram excluídos os valores de mão de obra dos colaboradores que foram contratados para o restaurante e da auxiliar administrativo do setor de hospedagem que atendia ao restaurante.

Como a empresa tem desoneração da folha de pagamento, quando se considera o restaurante a desoneração não é total, sendo necessário recolher um percentual de cota patronal. Entretanto, sem o restaurante a desoneração seria total, não havendo cota patronal a recolher e este valor que anteriormente estava incluso na mão de obra foi desconsiderado no novo cálculo. Com estas exclusões e ajustes, chegou-se a um novo valor de mão de obra da empresa de R\$ 982.997,91.

Além da mão de obra, foram readequadas as despesas com sistema de gestão hoteleira e mão de obra da administração em razão da desoneração total da folha. Os valores destas despesas passaram a ser respectivamente, R\$ 8.400,00 e R\$ 12.317,42. Para o valor do sistema de gestão hoteleira, foi considerado o valor mensal que a empresa pagaria se não houvesse a mudança de versão. Com relação aos gastos gerais de prestação de serviços, foram readequados os valores de energia elétrica, depreciação e mão de obra do setor de manutenção.

Para a energia elétrica foi considerado apenas o consumo do hotel que foi de R\$ 67.553,46; para a depreciação foi considerada somente a depreciação sobre os imobilizados do hotel, resultando em R\$ 62.474,11 e com relação à mão de obra do setor de manutenção, ocorreu o ajuste em função da desoneração total da folha de pagamento, tendo o valor de R\$ 16.786,03.

Ao analisar a Tabela 8 percebe-se que a empresa teria um lucro líquido de R\$ 453.446,26 apurando o resultado pelo custeio por absorção. Já, na Tabela 9, verifica-se um lucro líquido de R\$ 455.492,20 através da apuração pelo custeio variável. Ao confrontar os valores supracitados com aqueles encontrados nas Tabelas 6 e 7, pode-se concluir que o restaurante consumiu lucro líquido da empresa. Pelo custeio por absorção, houve uma diferença de R\$ 19.120,44 que representa um o consumo de 4,22% e pelo custeio variável encontrou-se uma diferença de R\$ 14.121,32, que perfaz um consumo de 3,10%.

4.5 Análise e discussão dos resultados

Analisando-se as duas atividades desenvolvidas pelo Hotel Alfa e considerando-se os dois métodos de apuração de custos abrangidos por este estudo, sabe-se que a atividade de hotelaria apresenta melhores resultados econômicos para a empresa se comparada ao restaurante. O resultado encontrado para o restaurante com base no custeio por absorção foi um prejuízo de R\$ 128.899,27 enquanto para o hotel verificou-se um lucro líquido de R\$ 519.399,33. Pelo método de custeio variável, manteve-se a mesma situação: prejuízo para o

restaurante e lucro para o hotel, com valores respectivamente de R\$ 123. 900,14 e R\$ 521.445,28.

O custeio por absorção está de acordo com os Princípios Contábeis e atende às legislações fiscais, entretanto, não gera base para informações gerenciais à empresa. Neste método de custeio, os gastos gerais de produção ou prestação de serviços não se relacionam diretamente com o produto ou serviço, sendo distribuídos à base de critérios de rateio que, embora ideais, apresentam um considerável grau de arbitrariedade.

No custeio por absorção, o foco está direcionado para se obter o custo unitário do produto ou serviço sendo alocados os custos fixos a cada um deles, embora se saiba que mesmo que não hajam vendas ou serviços prestados, os custos fixos permanecem no montante da empresa. Sendo assim, dependendo da quantidade produzida ou prestada, o custo por unidade de cada pode variar, pois quanto maior a produção menor a parcela de custo fixo e vice versa.

Já no custeio variável, as possíveis distorções geradas pelo rateio dos custos fixos são minimizadas, uma vez que são considerados como custos dos produtos ou serviços apenas aqueles que variam em função da quantidade produzida, sendo neste estudo a matéria-prima e os insumos para prestação de serviços. Neste método de custeio o cerne está direcionado a obter-se a margem de contribuição, que se refere à capacidade que cada produto ou serviço tem de pagar os custos e as despesas fixas totais da empresa. Desta forma, o restaurante apresentou uma margem de contribuição total de R\$ 180.402,58 e o hotel R\$ 2.852.669,05 o que significa dizer, que embora com valores distintos, as duas atividades contribuem para o pagamento dos custos e despesas fixas.

Partindo-se do pressuposto de que todos os produtos que geram margem de contribuição positiva devem permanecer no rol de produtos à disposição do cliente, pode-se dizer que o restaurante é uma atividade que gera resultados econômicos positivos, embora contabilmente, seja uma atividade que gera prejuízo à empresa de modo geral. Apesar de terem sido avaliadas as duas atividades de forma separada, ao considerar que a empresa é uma só, para uma melhor análise e comparação de resultados, as demonstrações do resultado do exercício foram consolidadas.

Ao proceder a consolidação, verificou-se que o restaurante consome de fato parte do lucro líquido da empresa. O lucro apurado pelo método de custeio por absorção reporta à uma redução no lucro líquido da empresa de 16,38%. Já, no custeio variável este percentual de redução é de 15,36%. De modo geral, percebe-se que há um decréscimo no lucro líquido da empresa em função do restaurante.

Por outro lado, entende-se que, apesar da consolidação dos resultados demonstrar que

o restaurante consome lucro líquido da empresa, é necessário reavaliar e considerar somente os custos e despesas que existiriam se não houvesse o restaurante. Sendo assim, foram recalculados os custos pelo método por absorção e variável, encontrando-se lucros líquidos de R\$ 453.446,26 e R\$ 455.492,20. Ao confrontar estes valores com aqueles encontrados pela consolidação dos resultados, observa-se que houve novamente um consumo de resultado líquido. Porém, neste novo cenário, os percentuais são de 4,22% pelo custeio por absorção e 3,10% pelo custeio variável.

Frente ao fato de que há consumo de lucro líquido em função do restaurante, verifica-se que contabilmente, ou seja, com base no custeio por absorção, ao manter o restaurante a empresa apresenta resultados menores do que se não desenvolvesse esta atividade.

Em contrapartida, ao considerar o custeio variável, isto é, analisando-se gerencialmente o restaurante, percebe-se que como todos os produtos geram margem de contribuição positiva, o restaurante deve ser mantido em atividade, pois apesar de sua existência reduzir em 3,10% o lucro líquido total da empresa, esse valor não é suficientemente representativo, podendo ser reduzido ou eliminado se a margem de contribuição do restaurante aumentar.

Neste ponto, entende-se que se o volume de vendas do restaurante tivesse sido maior, a margem de contribuição total, por consequência, teria sido superior também. Desta forma, o restaurante teria sua capacidade de pagamento das despesas e custos fixos elevada, contribuindo para que o resultado da empresa fosse superior ao resultado encontrado se considerada apenas a existência do hotel.

Paralelo a isso, sabe-se que a capacidade produtiva do restaurante é maior do que a que realizada ao longo do ano. Desta forma, esta mão de obra ociosa poderia ter sido utilizada para gerar receita. Entretanto, para que isso pudesse ter ocorrido, a empresa deveria ter investido na divulgação do restaurante, pois, embora qualquer pessoa pudesse consumir o serviço, praticamente todos os clientes eram hóspedes.

Em suma, ao analisar os resultados com a visão contábil, ou seja, com o lucro apurado pelo custeio por absorção, constata-se que a atividade de hotelaria é a que gera melhores resultados econômicos para a empresa, não sendo interessante manter o restaurante em atividade. Contrapondo-se a isso, se analisado sob a ótica gerencial, o restaurante gera margem de contribuição positiva, e desta forma, sendo considerado uma fonte de recursos para auxiliar a empresa quitar suas despesas e custos fixos.

5 Conclusão

As informações contábeis tornam-se importante ferramenta de gestão e apoio à tomada de decisões dentro de um ambiente onde cada vez mais conhecer o custo de se prestar um serviço faz com que os resultados possam ser maximizados. Ante a necessidade de controle e mensuração de custos dentro do ambiente hoteleiro, em função da competitividade presente neste setor, buscou-se com este estudo, determinar o resultado do Hotel Alfa e verificar qual das duas atividades desenvolvidas pela empresa é que apresenta melhores resultados econômicos.

Para a consecução deste estudo, foi utilizado como método de pesquisa o estudo de caso, que contribuiu para que seus objetivos fossem atingidos. Para a atividade do hotel, observou-se lucro em ambos os métodos, entretanto, para o restaurante o resultado foi de prejuízo nos dois métodos. Percebeu-se a ocorrência de variações nos lucros e prejuízos calculados, o que se deu em função de ter sido utilizada a média dos custos ao longo do ano para o cálculo do custeio variável. Entretanto, esta variação não foi significativa e em ambos os métodos manteve-se a situação de lucro para o hotel e prejuízo para o restaurante, o que possibilitou alcançar o objetivo desta pesquisa.

Com relação às proposições deste estudo, comprovou-se que a atividade do hotel gera melhores resultados econômicos para a empresa se comparada ao restaurante. Além disso, pelo método de custeio por absorção, observou-se que o restaurante consome 4,22% do lucro líquido do hotel. Entretanto, pelo método de custeio variável, verificou-se que o restaurante pode contribuir para o aumento do lucro da empresa, pois possui uma margem de contribuição positiva.

Ao longo do desenvolvimento deste estudo, surgiram algumas dificuldades com relação à depreciação e o custo de mão de obra ociosa, que impediram que estes assuntos fossem abordados com a profundidade que mereciam. Desta forma, sugere-se que estes aspectos sejam abordados em pesquisas futuras, pois se entende que estes estudos podem influenciar nos resultados encontrados no presente estudo de caso.

Cabe lembrar ainda que, atualmente, a empresa utiliza as informações contábeis com um enfoque preponderantemente tributário, ou seja, na apuração e recolhimento de impostos. Desta forma, sugere-se à empresa utilizar o presente estudo de forma gerencial com o propósito de auxílio à tomada de decisões e melhoria de seus resultados econômicos.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, em função do número elevado de produtos vendidos pelo restaurante, optou-se por trabalhar com uma amostra de produtos que

representasse 80% do faturamento total do ano. Sendo assim, sugere-se que este estudo seja replicado pela empresa a todos os produtos vendidos pelo restaurante, o que fará com que as informações de custos possam ser verificadas para cada um dos itens do comercializados pela empresa. Tendo sido calculados os custos dos itens do restaurante, verifica-se que a empresa pode utilizar esta informação como base para a formação do preço de venda dos produtos, já que atualmente eles são calculados de forma genérica e com base em informações comerciais.

A formação do preço de venda não foi abordada neste trabalho por não fazer parte dos objetivos desta pesquisa, entretanto, sugerem-se estudos futuros que abordem esta temática e possam auxiliar a empresa no controle gerencial de suas atividades.

Além de estudos futuros propostos pela presente pesquisa, que auxiliem a empresa Hotel Alfa em seu processo decisório e gerencial, outro aspecto a destacar refere-se ao fato de que o presente estudo poderá servir de base para pesquisas semelhantes. Este estudo poderá ser replicado em outros estabelecimentos hoteleiros ou em outras empresas prestadoras de serviços e restaurantes, de maneira especial, aquelas ligadas ao setor turístico, possibilitando a oportunidade de análises e considerações voltadas à gestão da empresa e a tomada de decisões a nível gerencial.

Referências

- Amaro, S., & Duarte, P. (2015). An integrative model of consumers' intentions to purchase travel online. *Tourism Management*, 46(1), 64-79.
- Barretto, M. (2001). *Manual de iniciação ao estudo do turismo*. 10 ed. Campinas: Papirus.
- Beni, M. C. (2004). *Globalização do turismo: megatendências do setor e a realidade brasileira*. 2.ed. São Paulo: Aleph.
- Beuren, I. M. (2006) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- Carvalho, L. C. P., & Vasconcellos, M. A. S. (2006) *Introdução à economia do turismo*. São Paulo: Saraiva.
- Castelli, G. (1982). *O hotel como empresa*. 2.ed. Porto Alegre: Sulina.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (2002) *Metodologia científica*. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Chena, C. F., & Soob, K. T. (2007). Cost structure and productivity growth of the Taiwanese international tourist hotels. *Tourism Management*, 28(6), 1400-1407.
- Dias, R., & Aguiar, M. R. (2002). *Fundamentos do turismo: conceitos, normas e definições*. Campinas Alínea.

Duarte, V. V. (1996). *Administração de sistemas hoteleiros: conceitos básicos*. São Paulo: Senac.

Ibge - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2015) *Indicadores IBGE – Pesquisa Mensal de Serviços – Março 2015*. Recuperado em 26 maio, 2015, de ftp://ftp.ibge.gov.br/Comercio_e_Servicos/Pesquisa_Mensal_de_Servicos/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pms_201503caderno.pdf

Lage, B. H. G., & Milone, P. C. (2000). *Turismo: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Lunkes, R. J. (2004). *Manual de contabilidade hoteleira: aspectos normativos, contabilidade, custos, análise das demonstrações contábeis, legislação fiscal e tributária, orçamento, gestão*. São Paulo: Atlas.

Medeiros, J. B. (2005). *Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas*. 7.ed. São Paulo: Atlas.

Ministério do Turismo. (2013). *Plano Nacional de Turismo 2013-2016*. Recuperado em 23 setembro, 2014, de http://www.turismo.gov.br/export/sites/default/turismo/noticias/todas_noticias/Noticias_download/PNT_2013-2016.pdf.

Oliveira, A.C.R., & Souza, C. A. (2012). A Importância dos Estudos Sobre a Oferta: Caso dos 65 Destinos Indutores do Desenvolvimento Turístico Regional. *Anais do Seminário de Pesquisa em Turismo do Mercosul - VII SeminTur*, Caxias do Sul, RS, Brasil.

Onsi, J., Biasio, R., Eckert, A., & Mecca, M. (2015). Sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade: auditoria dos processos em uma indústria metalúrgica. *Qualitas Revista Eletrônica*, 16(2), 155-182.

Padoveze, C. L. (2003). *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Thomson.

Richardson, R. J. (1999) *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3.ed. São Paulo: Atlas.

Su, L., Swanson, S. R., & Chen, X. (2016). The effects of perceived service quality on repurchase intentions and subjective well-being of Chinese tourists: The mediating role of relationship quality. *Tourism Management*, 52(1), 82-95.

Tomazzoni, E. L. (2009). *Turismo e desenvolvimento regional: dimensões, elementos e indicadores*. Caxias do Sul: Educs.

Vanderbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2001). *Contabilidade de custos*. 11.ed. São Paulo: Pioneira.

Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.

Zanella, L. C. (2010). *Administração de custos em hotelaria*. 4.ed. Caxias do Sul: Educs.