

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALINE VEZZARO MENEGAT**

**ANÁLISE DAS ATIVIDADES DE HOTELARIA E RESTAURANTE ATRAVÉS DOS  
MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL E ABSORÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NO  
HOTEL ALFA DE CAXIAS DO SUL - RS**

**CAXIAS DO SUL**

**2015**

**ALINE VEZZARO MENEGAT**

**ANÁLISE DAS ATIVIDADES DE HOTELARIA E RESTAURANTE ATRAVÉS DOS  
MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL E ABSORÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NO  
HOTEL ALFA DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

**CAXIAS DO SUL**

**2015**

**ALINE VEZZARO MENEGAT**

**ANÁLISE DAS ATIVIDADES DE HOTELARIA E RESTAURANTE ATRAVÉS DOS  
MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL E ABSORÇÃO: UM ESTUDO DE CASO NO  
HOTEL ALFA DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Esp. Nilton de Marchi

**Aprovado (a) em** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Esp. Nilton De Marchi  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Esp. Orly Casara  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Dr. Roberto Biasio  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico aos meus pais, meu irmão e meu namorado, pela compreensão e apoio incondicional durante toda minha caminhada. De forma especial, à minha mãe pelo incentivo e força nos momentos mais difíceis.

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer a todos aqueles, que de uma forma ou outra contribuíram para que este trabalho fosse realizado.

Ao professores de toda a graduação, que transmitiram seu conhecimento e permitiram que eu chegasse ao final do curso com condições de realizar este trabalho, de modo especial ao meu orientador Prof. Esp. Nilton De Marchi, pela dedicação e atenção despendidos durante este semestre.

Aos meus pais, José Luiz e Edite Menegat, por tudo que fizeram para que o meu sonho se tornasse realidade. Sou grata por acreditarem na importância da educação e terem me disponibilizado todas as condições que precisava para estudar. Agradeço pelo amor, o carinho e a compreensão que demonstraram ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

Ao meu irmão, Maurício Menegat, pelo amor fraterno, carinho e companheirismo de toda a vida. Por ter me incentivado e me dado forças para seguir em frente.

Ao meu namorado, Tiago Lazzari, pelo amor, carinho, paciência e atenção demonstrados ao longo deste ano. Agradeço também pelo auxílio, incentivo e compreensão nos momentos mais difíceis, bem como por entender meus momentos de ausência e desespero.

Aos meus amigos e familiares, pela preocupação, incentivo e compreensão pelas ausências e compromissos desmarcados. De forma especial, à minha amiga, colega e companheira de jornada, Carla Arnhold, por todo o incentivo, companheirismo e por ter sido um exemplo a seguir.

À empresa Hotel Alfa Ltda por ter disponibilizado seus dados, pois sem eles este trabalho não poderia ser desenvolvido. De modo especial, ao Sr. Joelson Gheller, pela amizade, atenção e pela dedicação em fornecer dados e informações prontamente.

Por fim, agradeço a Deus, por ter me concedido saúde, iluminado meu caminho e me conduzido para a concretização deste sonho.

*“O sonho é uma fonte infinita  
de inspiração.”*

Luiz Tambucci

## 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 contábil, é oportuna para que se obtenham resultados satisfatórios mantendo o crescimento do setor turístico. Neste contexto, a Contabilidade de Custos constitui-se como base para o gerenciamento das empresas, auxiliando na geração de melhores desempenhos e resultados, através da análise dos gastos e contribuindo para o processo de tomada de decisões por parte dos gestores. 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. Na revisão bibliográfica, abordam-se temas pertinentes à Contabilidade de Custos e à Contabilidade Gerencial, bem como às atividades econômicas desenvolvidas pela empresa e conceitos ligados à hotelaria e turismo. 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 no ano de 2014 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 margem de contribuição positiva. Este método de custeio, apesar de não observar os Princípios Contábeis e não atender às legislações fiscais, apresenta informações à nível gerencial, que auxiliam na tomada de decisões.

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

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Custeio por Absorção Empresas Prestadoras de Serviços.....	49
Figura 2 – Participação no custo total do Restaurante.....	88
Figura 3 – Participação no custo total do Hotel.....	92

## LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Principais Ramos da Contabilidade.....	30
Quadro 2 – Atividades Econômicas .....	33
Quadro 3 – Classificação dos Custos .....	45
Quadro 4 – Métodos de Custeio.....	52

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Amostra de Alimentos e Bebidas.....	75
Tabela 2 – Ficha Técnica Filé à Parmegiana .....	76
Tabela 3 – Custo e Estoque do Filé Mignon.....	77
Tabela 4 – Custo Unitário Total da Matéria-Prima do Filé à Parmegiana .....	78
Tabela 5 – Custo Total da Matéria-Prima do Restaurante por Produtos.....	79
Tabela 6 – Mão de Obra .....	81
Tabela 7 – Percentual de Mão de Obra .....	81
Tabela 8 – Mão de Obra do Restaurante .....	81
Tabela 9 – Custo Total da Mão de Obra do Restaurante por Produtos .....	83
Tabela 10 – Bases de Rateio dos Gastos Gerais de Produção .....	85
Tabela 11 – Gastos Gerais de Produção do Restaurante.....	86
Tabela 12 – Custo Total de GGP do Restaurante por Produtos .....	87
Tabela 13 – Custo Total de Insumos para Prestação de Serviços.....	89
Tabela 14 – Custo Total da Mão de Obra do Hotel.....	90
Tabela 15 – Custo Total de Gastos Gerais de Prestação de Serviços.....	91
Tabela 16 – Despesas Hotel e Restaurante.....	93
Tabela 17 – Custeio por Absorção: Resultado do Restaurante.....	94
Tabela 18 – Custeio por Absorção: Resultado do Hotel.....	95
Tabela 19 – Custeio Variável: Resultado do Restaurante.....	96
Tabela 20 – Custeio Variável: Resultado do Hotel.....	97
Tabela 21 – Resultados da Empresa .....	99
Tabela 22 – Custeio por Absorção: Resultado Consolidado .....	99
Tabela 23 – Custeio Variável: Resultado Consolidado .....	100
Tabela 24 – Custeio por Absorção: Resultado sem a existência do Restaurante...	101
Tabela 25 – Custeio Variável: Resultado sem a existência do Restaurante .....	101

## LISTA DE ABREVIATURAS

A.C.	antes de Cristo
Apto.	apartamento
Aptos.	apartamentos
Dr.	doutor
Esp.	especialista
<i>et al.</i>	e outros
Ms.	mestre
nº	número
p.	página
Prof.	professor
s/	sobre
Sr.	senhor
Unit.	unitário

## LISTA DE SIGLAS

ABC –	Custeio Baseado em Atividades
BNDES –	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
COFINS –	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC –	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL –	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FGTS –	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FUNRURAL –	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
GGP –	Gastos Gerais de Produção
GGPS –	Gastos Gerais para Prestação de Serviços
IASB –	Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade
IATA -	Associação Internacional de Transportes Aéreos
IBGE –	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS –	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS –	Instituto Nacional do Seguro Social
IPTU –	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR –	Imposto de Renda
ISSQN –	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
MC –	Margem de Contribuição
MO –	Mão de Obra
NBC TG –	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Gerais
OMT –	Organização Mundial do Turismo
PIB –	Produto Interno Bruto
PIS –	Programa de Integração Social
PV –	Preço de Venda
RAT –	Risco de Acidente do Trabalho
RKW –	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
RS –	Rio Grande do Sul
RTT –	Regime Tributário de Transição
SPED –	Sistema Público de Escrituração Digital
TV –	Televisão
UCS –	Universidade de Caxias do Sul

## LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
kg	quilograma
LN	long neck
LT	lata
ml	mililitro
R\$	reais

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>17</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	17
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	19
<b>1.2.1</b>	<b>Delimitação do tema</b> .....	<b>19</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Motivação da escolha do tema</b> .....	<b>20</b>
<b>1.2.3</b>	<b>Definição do problema</b> .....	<b>21</b>
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	21
1.4	OBJETIVOS .....	21
<b>1.4.1</b>	<b>Objetivo geral</b> .....	<b>21</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Objetivos específicos</b> .....	<b>22</b>
1.5	METODOLOGIA.....	22
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	25
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>27</b>
2.1	CONTABILIDADE.....	27
2.2	RAMOS DA CONTABILIDADE.....	28
2.3	ATIVIDADES ECONÔMICAS.....	31
2.4	CUSTOS E DESPESAS.....	34
<b>2.4.1</b>	<b>Contabilidade de Custos</b> .....	<b>34</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Terminologia Contábil Básica</b> .....	<b>35</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Separação de custos e despesas</b> .....	<b>37</b>
<b>2.4.4</b>	<b>Princípios Contábeis aplicados à Contabilidade de Custos</b> .....	<b>38</b>
<b>2.4.5</b>	<b>Classificação dos Custos</b> .....	<b>40</b>
2.4.5.1	Custos Diretos .....	41
2.4.5.2	Custos Indiretos.....	41
2.4.5.3	Custos de Transformação .....	42
2.4.5.4	Custos Fixos.....	43
2.4.5.5	Custos Variáveis.....	43
2.4.5.6	Custos Semifixos.....	44
2.4.5.7	Custos Semivariáveis .....	44
<b>2.4.6</b>	<b>Elementos de Custos</b> .....	<b>45</b>
2.4.6.1	Material Direto .....	46

2.4.6.2	Mão de Obra Direta .....	46
2.4.6.3	Custos Indiretos de Fabricação .....	47
<b>2.4.7</b>	<b>Métodos de Custeio .....</b>	<b>48</b>
2.4.7.1	Custeio por Absorção .....	48
2.4.7.1.1	Departamentalização .....	49
2.4.7.2	Custeio Variável ou Direto .....	50
2.4.7.3	Custeio Baseado em Atividades – ABC .....	51
<b>2.4.8</b>	<b>Integração de Custos com a Contabilidade.....</b>	<b>53</b>
<b>2.4.9</b>	<b>Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial .....</b>	<b>54</b>
<b>2.4.10</b>	<b>Custos em Hotelaria .....</b>	<b>55</b>
2.5	CONTEXTO HOTELEIRO .....	56
<b>2.5.1</b>	<b>Conceito, história e evolução do Turismo .....</b>	<b>56</b>
<b>2.5.2</b>	<b>Importância do Turismo no contexto atual.....</b>	<b>59</b>
<b>2.5.3</b>	<b>Visão sistêmica do Turismo.....</b>	<b>61</b>
<b>2.5.4</b>	<b>Conceito, história e evolução da Hotelaria .....</b>	<b>62</b>
<b>2.5.5</b>	<b>Contabilidade Hoteleira .....</b>	<b>66</b>
<b>3</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>69</b>
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	69
<b>3.1.1</b>	<b>História, localização e público alvo .....</b>	<b>69</b>
<b>3.1.2</b>	<b>Ramos de Atuação.....</b>	<b>70</b>
3.1.2.1	Hotelaria .....	70
3.1.2.2	Restaurante .....	71
<b>3.1.3</b>	<b>Situação Atual da Apuração de Custos .....</b>	<b>72</b>
3.2	OBTENÇÃO DA AMOSTRA DOS ITENS DO RESTAURANTE.....	73
<b>3.2.1</b>	<b>Apresentação dos Itens.....</b>	<b>73</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Determinação da Amostra.....</b>	<b>74</b>
3.3	CUSTOS DO RESTAURANTE.....	76
<b>3.3.1</b>	<b>Matéria-Prima .....</b>	<b>76</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Mão de Obra .....</b>	<b>80</b>
<b>3.3.3</b>	<b>Gastos Gerais de Produção .....</b>	<b>84</b>
3.4	CUSTOS DO HOTEL .....	88
<b>3.4.1</b>	<b>Insumos para Prestação de Serviços.....</b>	<b>88</b>
<b>3.4.2</b>	<b>Mão de Obra .....</b>	<b>89</b>

<b>3.4.3</b>	<b>Gastos Gerais de Prestação de Serviços.....</b>	<b>90</b>
3.5	DESPESAS .....	92
3.6	APURAÇÃO DOS CUSTOS.....	94
<b>3.6.1</b>	<b>Custeio por Absorção.....</b>	<b>94</b>
<b>3.6.2</b>	<b>Custeio Variável .....</b>	<b>96</b>
3.7	COMPARATIVO ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO .....	98
3.8	COMPARATIVO DOS RESULTADOS ECONÔMICOS DAS ATIVIDADES DE HOTELARIA E RESTAURANTE.....	99
3.9	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	103
3.10	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>107</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>109</b>
	<b>APÊNDICE A – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO RESTAURANTE .....</b>	<b>116</b>
	<b>APÊNDICE B – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO RESTAURANTE POR PRODUTO.....</b>	<b>117</b>
	<b>APÊNDICE C – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO HOTEL.....</b>	<b>118</b>
	<b>APÊNDICE D – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO DO RESTAURANTE.....</b>	<b>119</b>
	<b>APÊNDICE E – CUSTEIO VARIÁVEL: MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO RESTAURANTE POR PRODUTO .....</b>	<b>120</b>
	<b>APÊNDICE F – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO DO HOTEL.....</b>	<b>121</b>
	<b>APÊNDICE G – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO SEM A EXISTÊNCIA DO RESTAURANTE .....</b>	<b>122</b>

<b>APÊNDICE H – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO SEM A EXISTÊNCIA DO RESTAURANTE .....</b>	<b>123</b>
---	------------

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O turismo, quer seja de negócios, quer seja de lazer, movimentava 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.

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. É importante ressaltar que a menor variação dos serviços de alojamento e alimentação teve a contribuição do efeito

base, uma vez que o Carnaval em 2014 ocorreu no mês de março, elevando, portanto, a base de comparação.

Entretanto, de acordo com o Boletim de Desempenho Econômico do Turismo divulgado em Abril/2015 pelo Ministério do Turismo (2015), as empresas do setor apresentaram uma queda média de 2,80% no faturamento entre o 1º trimestre/2015 e o mesmo período de 2014. Como principais fatores positivos apontados pelos empresários da área no primeiro trimestre de 2015, estão os investimentos realizados anteriormente pelas empresas. Como fatores limitantes ao crescimento do setor, foram evidenciados a majoração dos custos operacionais e financeiros e a evolução insatisfatória da economia.

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. De modo especial, em meio a um cenário de economia instável pelo qual o País encontra-se atualmente.

Como justificativa deste estudo, sob o ponto de vista acadêmico, este trabalho poderá ser útil aos universitários como material de pesquisa para o desenvolvimento de outros trabalhos que tratem de assuntos relacionados ou afins, servindo aos alunos de outros cursos que não só de Ciências Contábeis, como por exemplo, de Hotelaria ou Turismo, que poderão fazer uso deste para a elaboração de trabalhos ao longo da vida acadêmica ou para outras atividades ligadas à gestão de custos em hotelaria.

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.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

### 1.2.1 Delimitação do tema

A Contabilidade enquanto ciência ocupa-se com o estudo do patrimônio das entidades e a geração de informações úteis à tomada de decisões. De acordo com Coelho e Lins (2010):

É a ciência social aplicada que reúne um conjunto de conhecimentos sistematizados que possibilitam o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, no intuito de prover aos seus usuários, por meio de demonstrativos e análises, informações econômicas e financeiras sobre o resultado apurado com fins à tomada de decisões. (COELHO; LINS, 2010, p. 44).

Sobre o Patrimônio Líquido, Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 115) destacam que o mesmo “é modificado pelas Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas”. De acordo com o exposto e ao considerar que o Patrimônio Líquido da empresa seja em parte resultado de sua atividade e este, por sua vez, oriundo do lucro ou prejuízo do exercício, faz-se necessário avaliar as inferências dos custos e despesas e atribuí-los aos produtos e serviços prestados pela organização.

Analisando a Contabilidade em seus ramos específicos, encontram-se na Contabilidade de Custos os conceitos e as ferramentas que auxiliam no processo de identificação e mensuração dos elementos geradores dos custos, despesas e gastos de uma entidade. Sobre a Contabilidade de Custos, Martins (2010, p. 21) diz que ela “tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

Segundo Martins (2010), o custeio pode ser definido como apropriação de custos e desta forma existem custeio por absorção, variável, ABC, RKW, entre outros. De acordo com as legislações vigentes, artigos 177 e 183 da Lei nº 6.404/76, NBC TG 16 (R1) e artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto 3.000/99, somente o custeio por absorção é aceito para fins de determinação de estoques e apuração do resultado. Os demais métodos são utilizados apenas como instrumentos de análise gerencial.

Para uma melhor análise, faz-se oportuno entender que na estrutura da empresa existem despesas e custos, sendo que os últimos ainda podem ser diretos, indiretos, fixos e variáveis. Sendo assim, a identificação e a correta alocação de cada um deles tornam-se elementos que subsidiam o processo decisório.

Neste ponto, observa-se a utilização das informações de custos para fins decisórios com mais intensidade nas atividades industriais, entretanto, não é excludente às atividades comerciais e prestações de serviços. Sob este aspecto, a atividade hoteleira pode ser considerada um exemplo de organização que se beneficia da utilização desta ferramenta para gerenciamento de suas atividades e como recurso para a tomada de decisões, visto que mescla as atividades de comércio e prestação de serviços.

Inicialmente, a hotelaria teve por objetivo apenas prestar serviços de hospedagem, porém, ao longo do tempo, incumbiu-se de oferecer aos seus clientes também a alimentação, uma vez que estes demandavam e verificavam esta necessidade.

Em um mercado complexo e incerto onde estão inclusas as empresas, atender às necessidades dos clientes é importante, mas para isso, é necessário planejar, desenvolver e manter uma estrutura mínima. Sendo assim, uma das saídas para controlar a referida estrutura é a implantação de um sistema de custos que fomente a geração de informações e subsidie o processo de gestão do negócio.

### **1.2.2 Motivação da escolha do tema**

Oferecer aos clientes produtos e serviços de qualidade com um preço inferior aos ofertados pelos concorrentes é um assunto sempre em voga dentro de um ambiente competitivo no qual as empresas encontram-se e, neste ponto, o setor hoteleiro não deixa de fazer parte deste contexto.

A motivação para o desenvolvimento deste trabalho por parte do autor se deve além do fato supracitado, à identificação com as atividades ligadas a custos realizadas durante a graduação. Soma-se a estes aspectos, a intenção de aliar a realização do trabalho com a aplicação em uma empresa para auxiliá-la na melhoria do desenvolvimento de suas atividades e, por consequência, de seus resultados operacionais.

### **1.2.3 Definição do problema**

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é:

Comparando os 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 na cidade de Caxias do Sul, qual destas gera melhores resultados econômicos para a empresa?

## **1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES**

Uma das proposições para este estudo é que, ao analisar a empresa Alfa, a atividade hoteleira seja a que gera melhores resultados econômicos para a entidade quando comparada à atividade de restaurante.

Além disso, é possível verificar que a atividade desenvolvida pelo restaurante consome parte do resultado da atividade hoteleira para manter-se em funcionamento. Em contrapartida, poderá a atividade de restaurante mesmo não gerando lucro isoladamente, ser considerada uma forma de aumentar o lucro da empresa, uma vez que para grande parte das pessoas que consomem o serviço hoteleiro, seja uma vantagem hospedar-se em um hotel que possua restaurante próprio e ofereça outras refeições que não só o café da manhã.

Entretanto, é possível ainda, que a atividade de restaurante seja a mais lucrativa para a empresa, em função de trabalhar com uma estrutura mais reduzida em relação àquela da atividade hoteleira.

## **1.4 OBJETIVOS**

### **1.4.1 Objetivo geral**

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 na cidade de Caxias do Sul, qual destas gera melhores resultados econômicos para a empresa.

### 1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer uma revisão bibliográfica acerca dos conceitos de custos e despesas, atividade hoteleira e de restaurante, bem como das técnicas de mapeamento de custos.
- Apresentar um breve relato da situação atual da empresa Hotel Alfa.
- Identificar os custos e as despesas que incorrem para o desenvolvimento das atividades de hotelaria e restaurante no Hotel Alfa.
- Elaborar planilhas de cálculos que possibilitem o mapeamento dos custos através dos métodos de custeio variável e absorção.
- Comparar os resultados obtidos nos dois métodos de custeio.
- Verificar qual das duas atividades praticadas pelo Hotel Alfa gera melhores resultados econômicos: restaurante ou hotelaria.

## 1.5 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizado um estudo de caso único. Para Gil (1991), o estudo de caso é aquele realizado de forma demasiada sobre um assunto ou apenas sobre poucos assuntos, de forma a desenvolver um estudo minucioso e que permita um grande conhecimento acerca do caso estudado. Este tipo de procedimento técnico de pesquisa é utilizado na elaboração de estudos que abordam diversas áreas do conhecimento.

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. Este tipo de estudo, é indicado quando o pesquisador tem pouco controle sobre os fatos e quando foca-se em fenômenos atuais centrados na vida real. O estudo de caso explanatório pode ser complementado através de estudos de casos exploratórios e descritivos.

Em relação ao estudo de caso, Laville, Dionne e Siman (1999) destacam que este tipo de pesquisa permite um estudo aprofundado sobre o assunto, uma vez que não fica atrelado às comparações com outros estudos de caso. Desta forma, o pesquisador poderá ser mais criativo ao longo do trabalho bem como, modificar a sua abordagem, caso seja necessário estudar algum elemento que não havia sido

previsto e também terá mais tempo para se dedicar ao estudo detalhado do caso. Entretanto, este tipo de estudo é criticado em função dos resultados obtidos não poderem ser generalizados. Sendo assim, embora a pesquisa possa ser feita com casos que representem um grupo, os resultados encontrados não poderão ser aplicados aos demais, dificultando a elaboração de hipóteses que poderiam ajudar na melhoria do grupo.

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. Estes documentos podem ser encontrados em entidades públicas e particulares, como as empresas neste caso, bem como em entidades educacionais e científicas, entre outros. Quando são analisados documentos científicos, podem ser encontrados documentos primários e secundários, sendo que os primários são aqueles que apresentam novos resultados de pesquisas e os secundários, por sua vez, apresentam informações repetidas.

Conforme Mattar Neto (2002), as bibliotecas são locais apropriados para a coleta de informações e documentos, entretanto, existem muitos documentos a serem utilizados na pesquisa documental que se encontram fora das bibliotecas. Estes documentos podem ser localizados em relatórios diversos de empresas, tabelas e fontes estatísticas, contratos e atas, entre outros, que poderão servir de referência para as pesquisas documentais e que muitas vezes são desconsiderados pelos pesquisadores.

A pesquisa documental é considerada vantajosa por utilizar documentos como fonte de pesquisa que se apresentam com riqueza e estabilidade de dados e também, por ter um custo baixo, uma vez que depende da capacidade de pesquisa e do tempo despendido pelo autor. Porém, este tipo de pesquisa apresenta limitações no que tange à não representatividade e a subjetividade dos documentos. Entretanto, estas limitações podem ser minimizadas através da seleção de um número de documentos considerados representativos e a subjetividade pode ser reduzida ao considerar as diversas consequências relativas aos documentos antes de elaborar uma conclusão. Além disso, a subjetividade por ser minimizada pelo fato da pesquisa documental não gerar respostas perpétuas para a solução do problema, podendo desencadear pesquisas por outros meios. (MATTAR NETO, 2002).

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.

De acordo com Andrade (2001), a pesquisa descritiva é utilizada na maioria das pesquisas desenvolvidas nas áreas de Ciências Humanas e Ciências Sociais. Este tipo de pesquisa é solicitado principalmente por empresas comerciais, institutos pedagógicos, partidos políticos, entre outros e tem como uma das características a coleta padronizada dos dados, que se dá por meio de questionários e observação ordenada.

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.

Sobre os estudos qualitativos, Diehl e Tatim (2004) discorrem:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (DIEHL; TATIM, 2004, p. 52).

A pesquisa qualitativa é utilizada com frequência em pesquisas desenvolvidas na área de Ciências Contábeis, visto que apesar de trabalhar com números, é considerada uma Ciência Social, contrariando a percepção de algumas pessoas, que acreditam ser uma Ciência Exata. Desta forma, ao ser uma Ciência Social justifica-se a utilização da pesquisa qualitativa nas pesquisas desenvolvida no âmbito das Ciências Contábeis. (BEUREN, 2006).

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.

Para Diehl e Tatim (2004), nas pesquisas quantitativas são utilizadas técnicas estatísticas que permitam resultados garantidos e minimizem distorções nas análises e interpretação destes, bem como, possibilitem maior segurança quanto às conclusões obtidas. As técnicas utilizadas podem ser tanto as mais simples como percentual, média e desvio-padrão, quanto as mais complexas.

Ao analisar os conceitos e aplicações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto, sendo desta forma, quanto os procedimentos, um estudo de caso único, pois tratará apenas de uma empresa, mas que apresenta características documentais no que tange aos materiais de pesquisa que serão utilizados. Quanto aos objetivos, será uma pesquisa descritiva e quanto à abordagem do problema, será uma pesquisa qualitativa, mas que também manifesta características quantitativas no que se refere às médias e os percentuais que serão calculados.

## 1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se uma contextualização do estudo, bem como o tema e o problema de pesquisa, as proposições, os objetivos e a metodologia.

Após, no segundo capítulo evidencia-se o referencial teórico, que tem relação com o tema de pesquisa e abordam-se diversos assuntos, dentre eles Ramos da Contabilidade, Atividades Econômicas, Contabilidade de Custos, bem como os conceitos de Turismo e Hotelaria. O referencial teórico serve de base e fundamentação para o desenvolvimento da pesquisa e dos cálculos presentes no estudo de caso.

Já no terceiro capítulo explana-se o estudo de caso, onde apresenta-se a contextualização da empresa e das atividades praticadas pelo Hotel Alfa. Após calculam-se os custos e as despesas e desenvolvem-se os cálculos para se alcançar os objetivos propostos. A seguir, comparam-se os resultados das atividades de hotelaria e restaurante obtidos através dos dois métodos de custeio, analisam-se e discutem-se os resultados encontrados no estudo de caso, bem como sugerem-se estudos e abordagens futuras relativas à temas desenvolvidos nesta pesquisa.

Por fim, no quarto capítulo, aborda-se a conclusão. De acordo com os resultados obtidos, desenvolvem-se análises que servem de base para a conclusão,

sendo possível verificar a relação entre os objetivos propostos, a adequação do delineamento da pesquisa e os resultados obtidos em razão do estudo realizado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE

A primeira forma racional de manifestação inteligente do homem foi através da conta, que rudimentarmente demonstrava noções de qualidade e quantidade das coisas e que eram registradas em grutas, ossos e outros materiais durante o período Paleolítico Superior, cerca de 10 a 20.000 anos atrás. A Contabilidade também surge neste período e demonstra as primeiras manifestações da civilização e durante milênios sua história confunde-se com a da conta. (SÁ, 2008).

Para o referido autor, na Suméria a escrita passa a ser racional, com o uso de pequenas placas de argila, primeiramente cruas e depois cozidas, onde eram efetuados os registros, dando início assim, ao processo de organização do Diário e Razão. No Egito, os registros passaram a ser feitos em papiro e após o processo de costura, criaram-se os Livros Contábeis. Tanto no Egito quanto na Suméria eram feitos registros que demonstravam o controle de tudo aquilo que se gastava para obter um determinado serviço, dando início a escrita de custos. Ao passo que eram feitos registros, havia a análise dos mesmos, criando então os orçamentos e as previsões. Em Roma, a escrita contábil seguiu sua evolução, mantendo sistemas de registro e análise dos dados do Estado e das propriedades particulares, bem como, livros auxiliares que controlavam o patrimônio e as produções. (SÁ, 2008).

De acordo com Ludícibus, Marion e Faria (2009), apesar de a Contabilidade existir desde o princípio da civilização, somente no século XV ela atinge um nível de desenvolvimento que passa a ser notório e esta fase passa a ser considerada lógica-racional ou pré-científica. A Contabilidade anda ao lado do desenvolvimento econômico e é na Idade Moderna, entre os séculos XIV e XVI, mais precisamente em 1494, que há o grande marco para a Ciência Contábil, quando frei Luca Pacioli consolida o Método das Partidas Dobradas.

Colaborando com os autores citados anteriormente, Bado e Milani (2010) afirmam que no livro sobre geometria e aritmética denominado *Summa de Divina Proportioni*, Luca Pacioli descreve o Princípio da Partida Dobrada, onde para cada débito corresponde a um crédito de igual valor e assim, dá início ao reconhecimento da Contabilidade como ciência.

Conforme Marion (2008), a Contabilidade é um instrumento que fornece informações que auxiliam no processo decisório, tanto dentro como fora das empresas. Apesar de muitas vezes ser utilizada pelo Governo com a função de arrecadar impostos e a tornar obrigatória para a maioria das empresas, sua função principal e mais importante é auxiliar as pessoas a tomarem decisões.

Para Padoveze (2009), o objetivo da Contabilidade é controlar o patrimônio de uma entidade, seja ela pessoa física ou jurídica, esta última, com ou sem fins lucrativos, através da coleta, armazenamento e processamento das informações extraídas dos fatos que alteram a situação patrimonial.

Sobre a classificação da Contabilidade como ciência social afirma Sá (2010):

A natureza do objeto de uma ciência é que enseja a classificação da mesma ou o grupo com o qual se identifica. Se a Contabilidade trata do patrimônio das células sociais e estas se inserem no todo social, é fácil concluir que seja ela uma ciência social. (SÁ, 2010, p.41).

Nesta mesma linha de raciocínio, Coelho e Lins (2010) destacam que as empresas ao tomarem decisões, tanto de curto quanto de longo prazo, devem avaliar os riscos e as oportunidades destas decisões, pois podem influenciar o futuro da própria empresa, de seus funcionários e da sociedade local onde a empresa está localizada. Sendo assim, torna-se importante que as empresas divulguem as decisões que foram tomadas até o momento e as decisões futuras, que poderão influenciar a continuidade da empresa e poderão refletir nas pessoas envolvidas, tais como os funcionários, os investidores, os credores, entre outros. É nesta perspectiva de envolvimento com pessoas internas e externas à empresa, que a Contabilidade deve ser identificada e entendida como ciência social.

## 2.2 RAMOS DA CONTABILIDADE

A Contabilidade enquanto atividade gera muitas atribuições ao profissional contábil, mas a sua finalidade básica é gerar informações que sejam úteis para os usuários da Contabilidade no processo decisório. No Brasil, em alguns seguimentos da Economia, de modo especial nas pequenas empresas, o contador assume basicamente a função de atender ao Fisco. A Contabilidade é uma das áreas com maiores oportunidades e gera muitas opções ao profissional, que pode escolher

entre diversas alternativas, tais como contador, desenvolvendo atividades de Contabilidade financeira, de custos ou gerencial, auditor contábil, analista financeiro, perito contábil, consultor contábil, professor, pesquisador, cargos públicos e administrativos, dentre outros. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

Ainda de acordo com os autores citados anteriormente, a Contabilidade financeira é a que gera informações básicas aos usuários e é obrigatória conforme legislação comercial. Ela pode receber diversas denominações dependendo da área onde é utilizada: Contabilidade Agrícola, Bancária, Comercial, Hospitalar, Industrial, Imobiliária, Pastoral, Pública, de Seguros, dentre outras classificações. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

A Contabilidade Comercial aplica-se à todas as empresas comerciais e tem como objetivo controlar a movimentação do Patrimônio destas empresas (RIBEIRO, 2011). Nesta mesma ótica, Franco (1991) menciona que as empresas comerciais desenvolvem atividades mercantis, onde servem de mediadoras, compram e vendem mercadorias sem modificá-las, obtendo lucro sobre a diferença entre preço de compra e de venda das mercadorias. Sendo assim, a função da Contabilidade Comercial torna-se apurar as variações ocorridas no Patrimônio em decorrência das atividades de compra e venda de mercadorias.

Para Iudícibus (1998), a Contabilidade Gerencial faz uso de técnicas e procedimentos contábeis utilizados em outros ramos da Contabilidade como na financeira, de custos, análises financeira e de balanço, analisados sob uma ótica diferente, com um grau de detalhamento maior e que visa auxiliar os gerentes das empresas no processo de decisão.

A Contabilidade Gerencial de acordo com Padoveze (2000), está ligada ao processo de criação de valor, através de informações geradas pela Contabilidade, que auxiliam as empresas na consecução de sua missão.

Sobre a Contabilidade de Custos, Crepaldi (2002) destaca:

A Contabilidade de Custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para a avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisões. (CREPALDI, 2002, p. 18).

Nesta mesma concepção, Pizzolato (2000) afirma que a Contabilidade de Custos é fundamental para a administração moderna, tendo como objetivo identificar e divulgar detalhadamente informações sobre custos, para que sejam utilizadas como forma de controle e planejamento das atividades das empresas e também para que auxiliarem nos processos gerenciais.

Com base nos autores, é possível apresentar um quadro resumo com os Principais Ramos da Contabilidade, conforme segue.

Quadro 1 – Principais Ramos da Contabilidade

Contabilidade Financeira	Comercial	Apura as variações ocorridas no Patrimônio das empresas comerciais em função das atividades de compra e venda.
Gerencial ou de Custos	Gerencial	Usa procedimentos e técnicas de outros ramos da Contabilidade, analisa-os com maior profundidade e gera informações que auxiliem os gestores no processo de decisão.
	Custos	Determina os custos, gera informações para avaliação de estoques, apuração do resultado, auxilia no controle e tomada de decisões.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002), Franco (1991), Iudícibus (1998), Iudícibus, Marion e Faria (2009), Padoveze (2000), Pizzolato (2000) e Ribeiro (2011).

Em um ambiente empresarial globalizado onde há a interação dos mercados de capitais, faz-se necessário que as normas contábeis sejam de qualidade e proporcionem aos seus usuários informações transparentes e comparáveis entre si em diversos países. Diante disso, o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) torna-se responsável pelo desenvolvimento de uma linguagem contábil global, que reduza os custos com adequação das demonstrações contábeis, auditoria interna e externa. (ALMEIDA *et al.*, 2014).

Em convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e após a publicação da Lei nº 11.638/07, a Contabilidade no Brasil passou a ser exercer as funções societária e fiscal. De acordo com a referida Lei, as Demonstrações Contábeis devem ser elaboradas com vistas a atender à Contabilidade Societária, sendo necessário manter controles paralelos que atendam à legislação fiscal.

Neste mesmo sentido, o Pronunciamento Técnico CPC 13 trata da adoção inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 e indica que as entidades

abrangidas pela Lei devem observar algumas regras para elaborar suas Demonstrações Contábeis. Estas devem proporcionar um ponto de partida adequado à nova forma de contabilizar, conter informações claras aos usuários e os custos para esta adequação não devem ser superiores aos benefícios gerados.

Por sua vez, a Lei nº 11.941/09 instituiu o Regime Tributário Transitório – RTT, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis criados pela Lei nº 11.638/07 objetivando a neutralidade tributária. O RTT permite que haja uma reversão dos efeitos causados pela adoção dos novos métodos e critérios contábeis e faz com que as empresas possam ajustar sua apuração de Imposto de Renda de forma que o resultado atenda à legislação fiscal.

De acordo com Braga e Almeida (2008), a convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade é necessária e pertinente, demonstrando um elevado grau de governança corporativa e facilitando a visibilidade das empresas perante aos investidores internacionais.

### 2.3 ATIVIDADES ECONÔMICAS

Conforme Souza (2002), são definidas como empresas, todas as entidades econômicas que desempenham atividades com a finalidade de obtenção de lucro. Não obstante à utilização do termo empresa, está a utilização do termo azienda, que é sinônimo de empresa, porém é mais abrangente por compreender também as entidades sem fins lucrativos. As empresas, portanto, com finalidade de lucro, podem ser industriais, comerciais ou prestadoras de serviços dependendo da atividade exercida.

A empresa industrial pode ser definida como aquela que visa obter lucro através da transformação de matérias-primas em produtos acabados que satisfaçam às necessidades humanas. Para estas empresas, a Contabilidade é definida como Contabilidade Industrial, que tem por objetivo controlar o patrimônio das empresas industriais. Elas são organizadas por departamentos e dentre os diversos existentes, o departamento de Contabilidade é o responsável pela escrituração, custo industrial, inventários e balanço, auditoria interna e análises contábeis relacionadas à atividade industrial. (FRANCO, 1991).

O mesmo autor define o custo industrial como a junção dos gastos com matéria-prima, mão de obra e gastos gerais despendidos para a fabricação dos

produtos da empresa, que devem ser controlados de forma rigorosa para correto rateio entre os diversos produtos fabricados. (FRANCO, 1991).

De acordo com Souza (2002), o termo comércio surgiu quando os mercadores de Veneza o instituíram como profissão, porém, seu uso como é conhecido hoje, se deu somente após o início do uso da moeda, combinado com a frequência das compras e a inclusão da finalidade de lucro. Por sua vez, a atividade comercial tem seu início na Idade Média quando os nobres e a Igreja passaram a empregar tudo que sobravam oriundo dos valores recebidos a título de proteção aos menos favorecidos e dos impostos que eram cobrados dos fiéis. Também neste período, os burgueses – que não possuíam sangue nobre- utilizavam o comércio como forma de enriquecimento.

Ainda para o referido autor, as empresas comerciais possuem a função básica de intermediar a venda dos produtos entre as indústrias e o consumidor final, obtendo lucro nestas operações. A Contabilidade destas empresas é definida como Contabilidade Comercial, que tem por objeto o patrimônio das empresas comerciais, através de uma contabilização com vistas ao registro, mensuração, acompanhamento e controle, para aprimorar e desenvolver as empresas constantemente. (SOUZA, 2002).

Para Iudícibus e Marion (2010), as empresas comerciais podem ser classificadas como entidades comerciais atacadistas e entidades comerciais varejistas, de acordo com a função que a empresa exerce no mercado. De uma maneira geral, os clientes destas empresas é que definem a classificação, ou seja, se os clientes foram consumidores finais, a empresa é denominada comercial varejista. Por outro lado, a empresa é denominada comercial atacadista quando os seus clientes forem outras empresas, que revendam os produtos para os consumidores finais ou que utilizem as mercadorias no seu processo de produção.

Os mesmos autores destacam que nas empresas comerciais, o custo é identificável e embora a Contabilidade de Custos tenha nas empresas industriais uma aplicação mais completa, as comerciais precisam apurar os seus custos utilizando um sistema de custos. A grande maioria das pequenas e médias empresas comerciais não possui um sistema de custos, porém, naquelas que utilizam um sistema, ele pode ser desde o mais simples até o mais completo, ou seja, aqueles que controlam custos, mas não consideram os departamentos, os que são completos, mas que não rateiam os gastos com administração, vendas, etc. e

ainda, os que são considerados um sistema completo e que rateiam ao menos os custos administrativos. (IUDÍCIBUS; MARION, 2010).

Para Coelho e Lins (2010), as empresas de uma maneira geral, interagem com o mercado de três formas principais: indústria, comércio e prestação de serviços. As empresas prestadoras de serviços embora não possuam estoques, utilizam a Contabilidade de Custos para apurar o custo dos serviços prestados.

Os serviços para Padoveze (2003), podem ser definidos como: “O conjunto de atividades que se desenvolvem principalmente nos centros urbanos e que diferem das atividades industriais e agropecuárias. Correspondem ao chamado setor terciário da economia [...]”. (PADOVEZE, 2003, p. 365-366).

Nas empresas prestadoras de serviços, os resultados obtidos pela atividade são muitas vezes apresentados de forma mínima, através da simples dedução das despesas operacionais, de material, de pessoal, etc. da receita e obtendo o lucro da operação. Outras ainda consideram apenas os custos referentes à mão de obra, ou então os de mão de obra acrescidos dos valores de custos diretos de mercadorias adquiridas para a prestação do serviço e considerando todos os custos indiretos como operacionais. Porém, para gerenciar a empresa de forma mais adequada, é recomendável que as prestadoras de serviços desenvolvam uma forma de calcular os custos mesmo que seja de maneira aproximada. (PIZZOLATO, 2000).

Baseado nos autores, é possível apresentar um quadro resumo com as atividades econômicas, conforme segue.

Quadro 2 – Atividades Econômicas

Obtém lucro através:	
Indústria	Da transformação de matérias-primas em produtos acabados.
Comércio	Da compra e venda de mercadorias, intermediando a venda entre indústrias e consumidores finais.
Prestação de Serviço	Da prestação de serviços, correspondendo ao setor terciário da economia.

Fonte: Adaptado de Franco (1991), Padoveze (2003) e Souza (2002).

## 2.4 CUSTOS E DESPESAS

### 2.4.1 Contabilidade de Custos

Custo na linguagem comercial é utilizado para denominar o valor desembolsado para adquirir um bem, uma mercadoria, um objeto, uma propriedade ou um serviço. Entretanto, para a Contabilidade, custo refere-se ao momento em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo. (IUDÍCIBUS, 1998).

De acordo com Padoveze (2003), a Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução Industrial, no século XVIII, que deu início a produção industrial em massa e não mais artesanal, pela necessidade de apurar os custos de produção. Sendo assim, a Contabilidade de Custos é definida como o ramo da ciência contábil responsável pela gestão dos custos e dos preços de venda dos produtos e serviços ofertados pelas empresas.

Conforme Martins (2010), a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira pela necessidade de mensurar os estoques das indústrias. Sua primeira função foi efetivamente controlar os estoques, entretanto, possui também as funções de controle e decisão. Embora, hajam processos e métodos que sejam desenvolvidos propriamente para o controle e a decisão por parte da Contabilidade de Custos, muitos profissionais e usuários ainda não a reconhecem com as três finalidades propostas e sim, apenas com a que diz respeito ao controle do estoque.

Para Leone (2000) a Contabilidade de Custos:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle de operações e de tomada de decisões. (LEONE, 2000, p. 19-20).

A Contabilidade de Custos empenha-se em registrar e analisar o ciclo interno da empresa, alocando os custos aos produtos, serviços ou locais geradores destes custos. Ao final do ciclo, tem a finalidade de determinar e apurar o custo do período, que foi necessário para a elaboração dos produtos ou serviços prestados. (BADO; MILANI, 2010).

De acordo com Leone (2000), a Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da empresa, para após analisá-los e produzir relatórios com as informações de custos, que atendam às necessidades gerenciais. As informações geradas devem servir para a determinação da rentabilidade e desempenho das atividades, auxiliar a gerência a planejar, controlar e administrar o desenvolvimento das atividades, bem como gerar informações que sustentem a tomada de decisões.

Martins (2010) diz que a Contabilidade de Custos deixou de ter uma evolução mais acelerada em função dos profissionais que a utilizavam se interessarem apenas pela função de determinação dos estoques e do resultado, em detrimento à função gerencial. Na concepção de mercado competitivo na qual as empresas se encontram, tornou-se necessário que os gestores a utilizem como forma de auxílio ao controle e à tomada de decisões.

Para o referido autor, no que tange ao controle, a Contabilidade de Custos pode auxiliar na determinação de padrões e orçamentos, e ao final do período, possibilita que os dados sejam analisados e comparados com valores de períodos anteriores. Por sua vez, o auxílio à tomada de decisões se dá por meio de informações acerca dos reflexos gerados em curto e longo prazos pela fabricação de um novo produto, eliminação de um produto, preços de venda, opção entre comprar ou produzir, entre outros. (MARTINS, 2010).

Ainda para o referido autor, as empresas que tradicionalmente não utilizavam a Contabilidade de Custos, como por exemplo, as comerciais, prestadoras de serviços, entre outros, passaram a utilizá-la. Isso foi possível, pois ela passou a ser explorada com a finalidade de auxílio ao controle e tomada de decisões e não mais para apenas determinar o valor dos estoques. (MARTINS, 2010).

#### **2.4.2 Terminologia Contábil Básica**

A Contabilidade de Custos possui uma terminologia específica que precisa ser entendida e utilizada de forma uniforme entre os usuários das informações contábeis. Basicamente, a distinção deve iniciar pelo entendimento e diferenciação dos termos custos e despesas. De uma maneira resumida, os custos são gastos oriundos de transformação de ativos, enquanto as despesas são gastos que

diminuem o patrimônio. Os gastos por sua vez, são o termo que engloba tanto custos como despesas. (CREPALDI, 2002).

De acordo com Martins (2010), na Contabilidade de Custos existem os termos gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda, que precisam ser caracterizados para um correto entendimento. Gasto pode ser definido como um sacrifício financeiro para a compra de um produto ou serviço, sendo que o desembolso é o pagamento que resulta da compra do produto ou serviço. Investimento, por sua vez, é o gasto que se dá em razão da vida útil ou benefícios futuros de um bem. Custo é o gasto de um produto ou serviço que incorre para a produção de um novo produto ou serviço, enquanto despesas são os produtos ou serviços utilizados de forma direta ou indiretamente para obter a receita da empresa. As perdas são os bens ou serviços que são utilizados de forma anormal e involuntária pela empresa.

Além dos conceitos citados anteriormente, Padoveze (2003) define ainda os conceitos de pagamentos, prejuízos e insumos. Os pagamentos são definidos como o descaixe financeiro que ocorre em função da quitação das dívidas, dos serviços contratados e dos bens ou direitos adquiridos pela empresa. Os prejuízos são os resultados negativos apurados na demonstração do resultado da empresa referente a um determinado período. Insumo são conceitos específicos do setor produtivo ou industrial, que remetem ao conjunto de fatores de produção, tais como, matéria-prima, mão de obra, gastos gerais de produção, entre outros, que são necessários para a fabricação de uma determinada quantidade de bens ou serviços.

Bado e Milani (2010), citam também como nomenclaturas existentes na Contabilidade de Custos, os conceitos de matérias-primas, materiais secundários, mão de obra e gastos gerais de fabricação. As matérias-primas são os materiais fundamentais para a produção e representam grande quantidade no produto final. Os produtos secundários são os materiais que representam menor quantidade no produto final em relação às matérias-primas, mas que são utilizadas em conjunto para a elaboração e muitas vezes acabamento do produto final. A mão de obra são os gastos com pessoas para a fabricação dos produtos e os gastos gerais de fabricação englobam os demais gastos que não são alocados diretamente aos produtos finais ou serviços, mas que compõe o custo de produção dos mesmos.

### 2.4.3 Separação de custos e despesas

Conforme Padoveze (2003), as despesas são gastos que ocorrem em um determinado período e que devem ser levadas à apuração do resultado no mesmo período em que ocorrem. Ao passo que os custos estão ligados à aquisição de mercadorias para revendas ou insumos para fabricação de produtos e enquanto estiverem no estoque, sejam como matérias-primas, produtos em elaboração ou produtos prontos, os valores desembolsados para a sua aquisição são considerados custos e não despesas.

Neste mesmo aspecto, Bornia (2002) destaca que a separação entre custos e despesas faz-se necessária principalmente à Contabilidade Financeira, uma vez que as despesas são lançadas diretamente em contas de resultado, enquanto os custos são alocados aos produtos e até que não sejam vendidos, fazem parte dos estoques.

De acordo com Martins (2010), a separação entre custos e despesas é, ao menos na teoria, fácil, pois os custos são os gastos incorridos na produção, enquanto as despesas são os gastos que estão ligados à administração, vendas e aos financiamentos. Entretanto, na atividade prática, a separação entre os setores não é clara, dificultando a separação e ocorrendo muitas vezes, a necessidade de rateio entre os setores.

Ainda para o referido autor, na maioria dos casos, os rateios são feitos de forma arbitrária e para minimizar as distorções foram criadas algumas regras para este tipo de situação. Quando os valores forem irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa eles não devem ser rateados, sendo considerados em sua totalidade como despesas. Se os valores forem relevantes, mas forem repetitivos a cada período, e se rateados apresentassem maior proporção como despesa, também não devem ser rateados. Além destes, os valores cujas bases de rateio forem muito arbitrárias, também não devem ser rateados. Em resumo, só devem ser rateados gastos que apresentem representatividade no período e que ao final, tenham a possibilidade de apresentarem valores como custos e despesas, bem como, aqueles cujas bases de rateio não sejam excessivamente arbitrárias. (MARTINS, 2010).

De acordo com Corrêa e Caon (2002), nas empresas prestadoras de serviços é comum que o sistema de custeio seja direcionado à atender as normas fiscais em detrimento à função gerencial da Contabilidade de Custos. O

levantamento e análise dos custos têm importante papel no que tange às decisões relativas ao preço, determinação dos serviços a serem prestados e previsão dos lucros em razão da variação nas vendas.

Neste mesmo aspecto Martins (2010), destaca que com o aumento da competitividade entre as empresas, sejam elas comerciais, industriais ou prestadoras, os custos tornam-se fatores importantes no processo de tomada de decisões. As prestadoras de serviços, que utilizavam a Contabilidade de Custos apenas para determinar o custo dos serviços em andamento, passaram a utilizá-la com o enfoque gerencial de maneira mais habitual.

#### **2.4.4 Princípios Contábeis aplicados à Contabilidade de Custos**

A Contabilidade de Custos está vinculada à Contabilidade Financeira e desta forma faz uso de princípios de Contabilidade. O Princípio da Realização da Receita diz que o resultado, seja ele lucro ou prejuízo, deve ser reconhecido contabilmente somente após a realização da receita, ou seja, quando o bem ou serviço deixa de pertencer à empresa e passa a pertencer à outra. (MARTINS, 2010).

Para o referido autor, o Princípio da Competência ou Confrontação entre despesas e receitas, indica que as despesas para a fabricação dos produtos, devem ser contabilizadas após o reconhecimento das receitas, ou seja, após a venda dos produtos. A receita é reconhecida e em seguida são deduzidas as despesas que ocorreram para a fabricação dos produtos, sejam elas diretamente ligadas e identificáveis ao produto ou indiretas, aquelas que não são vinculadas ao produto, mas que foram necessárias indiretamente para a fabricação do mesmo. (MARTINS, 2010).

O referido autor aborda também o Princípio do Custo histórico como valor base, ou seja, os estoques são avaliados pelos custos de produção não considerando as correções da inflação ou os valores de reposição. As legislações societária e fiscal não permitem que os estoques sejam corrigidos pela inflação ou avaliados pelos valores de reposição e desta forma, as informações contábeis podem ficar desatualizadas comprometendo a análise dos resultados. Sendo assim, muitas empresas mantêm um sistema paralelo ao oficial para controlar estas informações e gerar informações gerenciais mais precisas. (MARTINS, 2010).

Sobre o Princípio da Consistência ou Uniformidade define o referido autor, que quando um evento pode ser registrado de diversas formas aceitas pela Contabilidade, a empresa deve adotar uma forma e mantê-la estável, ou seja, não poderá mudá-la a cada período. Neste ponto, os critérios de rateio dos custos indiretos, devem ser mantidos de um período para o outro, preservando a consistência uma vez que as alterações podem influenciar nos valores de estoque e conseqüentemente de resultado. (MARTINS, 2010).

Martins (2010), discorre ainda acerca dos Princípios de Conservadorismo e Materialidade. A respeito do Conservadorismo, diz que em situações em que houver dúvidas por parte do Contador, este deve ser conservador e utilizar-se de precaução, ou seja, em situações igualmente válidas, deverá optar por aquela que representar um menor valor para o Ativo e um maior para o Passivo. Na Contabilidade de Custos, em caso de dúvidas ao definir se um gasto é um custo ou uma despesa, deverá o Contador optar por aquela que representar a hipótese mais pessimista, ou seja, como despesa, que será reconhecida de imediato e não vai mudar os valores de estoque.

Com relação à Materialidade, para o referido autor, os itens que representarem um valor pequeno em relação aos gastos totais, não precisam ser controlados de forma tão precisa podendo ser considerados no período da aquisição e não apenas após a realização da receita. Entretanto, deve-se observar o fato de vários pequenos valores somarem um valor considerável no final do período, e desta forma, será preciso tratá-los de maneira mais atenta e minuciosa. (MARTINS, 2010).

De acordo com Dal Molin (2008), o Princípio de Competência precisa ser observado com atenção pela Contabilidade de Custos, uma vez que por este princípio as receitas e as despesas são consideradas no período em que se realizaram independentemente de haver pagamento ou recebimento, gerando assim os custos calculatórios. Por outro lado, no regime de caixa, os gastos são contabilizados no momento do pagamento sem considerar o período em que ocorreram, criando desta forma os custos pagatórios. Entretanto, as diferenças existentes entre os dois regimes, são equilibradas e absorvidas no Balanço Patrimonial.

Além dos Princípios Contábeis citados anteriormente, a Contabilidade de Custos está disciplinada no Pronunciamento Técnico CPC 16(R1) que trata dos

estoques. Estes são considerados ativos mantidos para venda na atividade normal da entidade, que podem estar em processo de produção e, ainda, materiais ou suprimentos que podem ser consumidos ou transformados durante o processo de produtivo ou na prestação de serviços.

Os custos estão diretamente ligados ao estoque, uma vez que os valores apurados de custos influenciam na determinação de seus valores. Para a formação do valor do custo dos estoques devem ser inclusos os custos de aquisição ou de transformação e os demais custos incorridos para deixar os produtos em condições de venda.

Para as prestadoras de serviços, o CPC 16 define que os custos dos estoques de serviços em andamento devem ser mensurados pelo custo de produção, considerando a mão de obra e outros custos com pessoal que tenha ligação direta com o serviço. Os salários e outros gastos que tenham relação com vendas e administração não devem ser considerados como custos e sim como despesas no período em que ocorrerem. Além disso, no custo dos estoques dos prestadores de serviços não devem ser incluídos as margens de lucros e nem os gastos gerais que não puderem ser imputados os serviços prestados.

#### **2.4.5 Classificação dos Custos**

Dependendo do interesse da empresa e da metodologia utilizada para o controle e gestão, os custos podem ser classificados de diversas formas e podem variar sua classificação de empresa para empresa. Em linhas gerais, são separados em dois grandes grupos: em relação à forma de associação dos custos com os produtos fabricados e em relação ao volume de produção. No que diz respeito à forma de associação dos custos com os produtos fabricados, estes podem ser divididos em diretos ou primários, indiretos e de transformação. Com relação ao volume de produção, podem ser definidos como fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis. (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Entretanto, no que diz respeito aos custos diretos e primários, Martins (2010) define que os custos primários não são a mesma coisa que os custos diretos. Para o autor, os custos primários são a soma apenas da matéria-prima e da mão de obra direta, enquanto os custos diretos englobam além destes, outros fatores de produção, como por exemplo, a embalagem.

O referido autor destaca também, que os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis e em diretos ou indiretos ao mesmo tempo. Os custos variáveis são diretos por natureza, porém, em razão da materialidade podem algumas vezes ser considerados como custos indiretos. (MARTINS, 2010).

Para Leone (2000), os custos são agrupados em sete grandes grupos, onde os custos são definidos em relação ao objeto que está sendo estudado, ao controle das operações, ao período de aplicação, à determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, ao comportamento, à tomada de decisões e outros custos.

Além dos custos já citados, Nascimento (2001) classifica os custos ainda como histórico e efetivo, estimado ou padrão, corrigido ou atualizado, total, unitário e médio, fictício ou não real, marginal, real e financeiro. Ainda, de distribuição, comercialização e sobre vendas, de transformação, processo e produção, auxiliar, de apoio administrativo, à produção e a vendas, departamentalizado, de utilidades, de produção explícito e implícito, crescente, decrescente e constante, de produção derivada e de reposição.

#### 2.4.5.1 Custos Diretos

De acordo com Martins (2010), os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados de forma direta aos produtos, ou seja, basta ter uma medida de consumo para determinar o custo direto de determinado elemento gerador de custo.

Para Padoveze (2003), um custo é considerado direto se puder ser estabelecida uma relação direta e observada no produto final, bem como se puder ser medida de forma clara sua participação neste produto. Desta forma, os custos são diretos quando forem verificados, medidos, identificados facilmente e visualizados nos produtos finais, entre outros.

#### 2.4.5.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos são aqueles que não possuem uma medida específica e desta forma necessitam de rateio para serem alocados aos produtos. Sendo assim, sempre que um custo precisar passar por um rateio para ser direcionado a um produto, ele será considerado indireto. Também os custos diretos que não forem

relevantes e apresentarem dificuldade de mediação, são considerados como indiretos e rateados para alocação aos produtos fabricados. (MARTINS, 2010).

Para Leone (2000), os custos indiretos são aqueles que necessitam de taxas de rateio ou critérios de alocação para que sejam atribuídos aos produtos finais ou objetos sobre os quais o custo está sendo apurado. Em função do Princípio da Relevância, os custos diretos que apresentarem valores não significativos, são considerados como custos indiretos, uma vez que o processo para identificação dos mesmos acabaria sendo mais dispendioso para a empresa do que o próprio custo.

Os custos indiretos necessitam de rateios para serem alocados os produtos finais. Sobre o conceito de rateio, define Crepaldi (2002):

Representa a alocação de custos indiretos aos produtos em fabricação, segundo critérios racionais. [...] Contudo, dada a dificuldade de fixação de critérios de rateio, tais alocações carregam consigo certo grau de arbitrariedade. A importância do critério de rateio está intimamente ligada à manutenção ou uniformidade em sua aplicação. [...] a simples mudança de um critério de rateio afeta o custo de produção, e conseqüentemente, afetará o resultado da empresa. (CREPALDI, 2002, p. 19).

Ainda de acordo com o referido autor, para que os critérios de rateio não interfiram no resultado da empresa os gastos que apresentem valores irrelevantes não necessitam passar por processo de rateio, bem como aqueles que possuírem critérios excessivamente arbitrários, devem ser lançados diretamente em contas de resultado da empresa. (CREPALDI, 2002).

#### 2.4.5.3 Custos de Transformação

Para Bruni e Famá (2003), os custos de fabricação são denominados como os valores imputados pela empresa para a fabricação do produto final, tais como a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação. Os custos de transformação recebem também as denominações de custos de conversão e de agregação.

Os custos de mão de obra e custos indiretos de fabricação são controlados pela gerência da empresa e esta por sua vez, mantém o controle para que seja possível a sua redução e reflita em maior produtividade e rendimento. Entretanto, no que diz respeito ao controle da matéria-prima, os resultados da redução dos custos são observados em médio e longo prazos. (LEONE, 2000).

De acordo com Martins (2010), os custos de transformação representam a totalidade dos custos de produção, desconsiderando os valores de matérias-primas e outros custos eventuais que não tenham sofrido alteração na empresa, como os componentes adquiridos prontos e embalagens compradas, entre outros.

O custo de transformação de um bem ou serviço é o somatório de valores que são acrescidos aos custos de produção e que são apropriados conforme passam pelo processo produtivo ou de transformação em um novo bem ou serviço. (NASCIMENTO, 2001).

#### 2.4.5.4 Custos Fixos

De acordo com Martins (2010), os custos fixos são aqueles que não variam em função da produtividade de um determinado período. Para que um custo seja considerado fixo ou variável, é adotada a relação entre o período e o volume de produção e não o valor do custo de um período para outro. Desta forma, quando um custo se repete de um mês para o outro e não há alterações em função da produtividade, mesmo que o valor mude, ele é considerado fixo. Sendo assim, os custos fixos podem ser subdivididos em Repetitivos e Não repetitivos. Os repetitivos são aqueles que de um período para o outro não sofrem alterações de valor e os custos não repetitivos são aqueles que mudam de valor de um período para o outro.

Para Leone (2000), os custos fixos são aqueles que permanecem fixos diante das unidades produzidas em um determinado período. Porém, quando um custo fixo é analisado pela sua totalidade em relação às unidades produzidas, ele é efetivamente fixo, entretanto, se ele for analisado unitariamente face à variação das unidades produzidas, o custo fixo se torna variável.

#### 2.4.5.5 Custos Variáveis

Os custos variáveis são aqueles que variam em função da quantidade produzida em um determinado período de tempo, ou seja, quando o custo é variável quanto maior for a produção do período maior será o consumo. (MARTINS, 2010).

Conforme Padoveze (2003), são chamados de custos variáveis aqueles cujos valores sofrem alteração em função direta com as variações do nível de atividade com as quais estão relacionadas. Se o volume de produção ou vendas for

tido como base, os custos variáveis são aqueles que sofrem alteração na mesma razão de produção e venda no período, ou seja, se a produção aumentar aumentarão também os custos variáveis, assim como se ela diminuir, diminuirão os custos variáveis.

#### 2.4.5.6 Custos Semifixos

Os custos semifixos são aqueles que apresentam em sua composição uma parcela fixa e outra variável. Sendo assim, se não houver produção em um determinado período, a empresa terá um determinado custo que será classificado como fixo, ao passo, que se houver produção, quanto maior ela for, maior será o custo variável, sendo o contrário também verdadeiro, quanto menor a produção, menor será a parcela do custo variável. (PADOVEZE, 2003).

De acordo com Bruni e Famá (2003), os custos semifixos são aqueles que permanecem fixos até um valor definido, ao ultrapassar este valor o custo torna-se variável, aumentando ou reduzindo o valor em função das unidades produzidas. Desta forma, a conta mensal de água de uma empresa pode ser considerada um custo semifixo, ou seja, se o valor consumido for inferior ao estabelecido, o custo será fixo, ao passo que se for superior ele será variável, aumentando ou diminuindo conforme o consumo.

#### 2.4.5.7 Custos Semivariáveis

Para Padoveze (2003), os custos semivariáveis são aqueles que variam em relação à quantidade produzida ou vendida, porém não de forma direta, ou seja, quando um custo varia em função da quantidade, mas não de forma direta e proporcional.

Sobre os custos semivariáveis Bruni e Famá (2003), os definem como aqueles que:

Correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação de produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro dos limites estabelecidos. Exemplo de custos semivariáveis podem ser apresentados por meio de gastos com contratação e pagamento de supervisores ou referentes ao aluguel de máquinas copiadoras. Dentro de certos limites, como o número de funcionários sob supervisão ou quantidade de cópias, os

gastos são fixos. Quanto o patamar é excedido, porém, os gastos variam, assumindo um novo patamar. (BRUNI;FAMÁ, 2003, p. 32-33).

Os custos semivariáveis para Leone (2000), são aqueles que são compostos por uma parcela fixa e outra variável. Desta forma, o custo é fixo quando representado pela parcela que ocorre quando o volume de atividade é zero e a parcela variável é aquela que varia de acordo com a atividade.

Conforme os conceitos citados pelos autores, é possível apresentar um quadro resumo com a classificação dos custos, conforme segue.

**Quadro 3 – Classificação dos Custos**

Custos Diretos	Possuem uma ligação direta e são identificados facilmente no produto final.
Custos Indiretos	Não possuem uma ligação direta com o produto final e necessitam de rateios.
Custos de Transformação	Relativos à fabricação do produto final e que são transformados.
Custos Fixos	Não variam em função da quantidade produzida.
Custos Variáveis	Variam em função da quantidade produzida.
Custos Semifixos	Possuem uma parcela fixa e outra variável. Permanecem fixos até um determinado valor e depois passam a ser variáveis.
Custos Semivariáveis	Variam em função da quantidade produzida, porém, não na mesma proporção.

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2003), Crepaldi (2002), Leone (2000), Martins (2010) e Padoveze (2003).

#### **2.4.6 Elementos de Custos**

Os custos de produção de acordo com Bruni e Famá (2003), são compostos contabilmente por três elementos básicos que são o material direto, a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Por outro lado, Padoveze (2003) cita como elementos formadores de custos e dos estoques industriais, quatro necessidades de recursos e as denomina como

materiais consumidos para o produto e o processo industrial, mão de obra industrial, gastos gerais de fabricação e depreciação das instalações e equipamentos industriais.

#### 2.4.6.1 Material Direto

O material direto é todo aquele que é identificável no produto final e pode ser composto por matéria-prima, material secundário e embalagens. A matéria-prima é o principal elemento do produto final, que sofre transformação e que em relação à quantidade, é o que apresenta maior representatividade no produto final. O material secundário é aquele que não é básico na composição do produto final, mas que é identificável ao produto. As embalagens são os materiais utilizados para embalar o produto final e acondicioná-lo para transporte. (CREPALDI, 2002).

De acordo com Bruni e Famá (2003), o material direto é todo aquele que pode ser identificado no produto final, ou mesmo que não possa ser visto, faz parte dele, bem como aquele material que é utilizado como embalagem.

Com relação à contabilização dos materiais diretos, Martins (2010) considera que as matérias-primas, os componentes adquiridos produtos, as embalagens e os outros materiais diretos consumidos na fabricação de um produto, devem ser apropriados aos produtos ou serviços pelo seu valor histórico de aquisição.

#### 2.4.6.2 Mão de Obra Direta

Como mão de obra enquadram-se as despesas de salários e os encargos sociais relativos ao custo dos funcionários da produção. Nos encargos sociais estão enquadrados aqueles exigidos pela Lei como o INSS, FGTS e 13º salário, bem como aqueles disponibilizados aos funcionários de forma espontânea pela empresa como despesas médicas, recreação, entre outros. Neste caso, a mão de obra direta é aquela cujo valor corresponde ao custo com os funcionários que participam de forma direta no processo de fabricação do produto ou prestação de serviço. (PADOVEZE, 2003).

Para Bruni e Famá (2003), na mão de obra direta estão inclusos os valores devidos aos funcionários que trabalham diretamente com o produto e cujo custo

possa ser identificado de forma direta com o produto com base no tempo de fabricação.

De acordo com Martins (2010), a mão de obra direta é aquela decorrente dos valores relativos ao pessoal que trabalha diretamente com o produto, que pode ser identificável ao produto final facilmente sem precisar apropriar indiretamente ou por meio de rateio. Além disso, a mão de obra direta tem a característica de poder ser mensurada em função do tempo empregado para fabricação, bem como é possível identificar o funcionário que fabricou o bem.

#### 2.4.6.3 Custos Indiretos de Fabricação

Os custos indiretos de fabricação são todos os gastos necessários para a fabricação do produto final, mas que não possuem ligação direta. São os custos realizados pela fábrica, as despesas de manutenção de equipamentos que as permitam terem condições de funcionar adequadamente, conservação da estrutura física da fábrica, serviços de frete, limpeza, entre outros. (PADOVEZE, 2003).

De acordo com Crepaldi (2002), os custos indiretos de fabricação são aqueles não identificáveis aos produtos finais, mas que são necessários para a sua consecução e que para serem alocados precisam de rateios. Para que seja possível fazer o rateio dos custos indiretos a empresa precisa definir bases de rateio, entretanto a escolha da base a ser utilizada deve ser racional em função do recurso mais utilizado na produção.

Com relação às bases de rateio, estas podem influenciar no custo dos produtos dependendo do critério utilizado para sua alocação. Desta forma, devem ser mantidas de um período para o outro, uma vez que a produção de um mês não necessariamente será vendida no mesmo mês e ficará estocada, podendo a base de rateio ao ser modificada interferir no resultado da empresa. Além disso, é comum Auditores Independentes preocuparem-se mais com a estabilidade das bases de rateio do que os motivos que levaram a empresa a escolher ela para o rateio de um determinado custo indireto. (MARTINS, 2010).

### 2.4.7 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio foram desenvolvidos na Europa, continente no qual originou-se a Revolução Industrial, principalmente na Inglaterra, Itália e Alemanha, sendo posteriormente desenvolvidos também nos Estados Unidos. (COELHO; LINS, 2010).

De acordo com Padoveze (2003), os custos dos produtos são apurados de forma a servir de referência ao preço de mercado, ou seja, para que isto seja possível, o resultado da empresa precisa ser apurado. Para que o resultado possa ser apurado são necessários os custos dos produtos sendo que estes por sua vez, precisam ser apurados seguindo um método de custeio. Existem, de maneira geral, duas formas de métodos de custeio, sendo definidas como custeio direto ou variável e custeio por absorção.

Entretanto, além dos métodos citados anteriormente, Martins (2010) cita ainda outros dois métodos, que são o Custeio Baseado em Atividades conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) e o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

#### 2.4.7.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção é o método de apuração de custos no qual todos os custos variáveis diretos mais os custos indiretos e fixos são alocados ao produto final ou à sua produção. Suas principais vantagens estão ligadas ao fato de todos os custos fixos indiretos ligados ao processo industrial, como por exemplo, a manutenção industrial e administração de produção, serem contabilizados no produto final e apuração de estoques com valores mais próximos à realidade. Além destes, é vantajoso por considerar no custo final de produção, todos os valores que fazem parte do processo produtivo, como as atividades ligadas diretamente ao processo e as de apoio à produção. (NASCIMENTO, 2001).

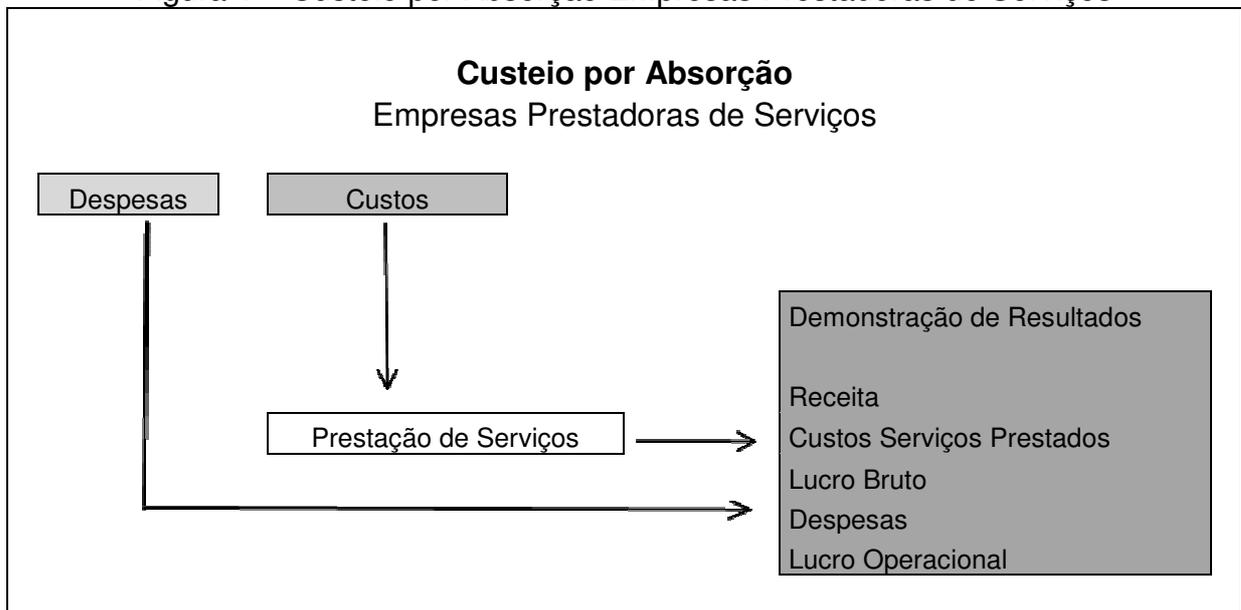
De acordo com Crepaldi (2002), o Custeio por Absorção é o método que resultada da aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade e no Brasil é o método aceito pela legislação fiscal e comercial. É utilizado para fins de elaboração das demonstrações financeiras e para a apuração e pagamento do Imposto de Renda. No custeio por absorção, todos os custos de produção são apropriados aos

produtos fabricados no período de forma direta ou indireta por meio de rateios. As despesas não são consideradas como integrantes do processo produtivo e são lançadas diretamente em contas de resultado.

O fisco exige que os custos das empresas sejam apurados pelo custeio por absorção, entretanto os gastos que são de difícil apropriação aos produtos, como os administrativos, comerciais, entre outros, estão recebendo uma atenção um pouco menor da fiscalização. Desta forma, as empresas podem analisar e optar pela melhor forma de contabilização, escolhendo entre custo ou despesa, porém, não devem ser tratados como despesa do exercício, uma vez que, acima das regras fiscais, estão os princípios de Contabilidade. (MARTINS, 2010).

De acordo com Martins (2010), o Custeio por Absorção segue três passos: a separação entre custos e despesas, apropriação dos Custos Diretos aos produtos ou serviços e por fim, o rateio dos custos indiretos. Nas empresas prestadoras de serviços, o custeio por Absorção é representado pela Figura 1.

Figura 1 – Custeio por Absorção Empresas Prestadoras de Serviços



Fonte: Adaptado de Martins (2010)

#### 2.4.7.1.1 Departamentalização

De acordo com Leone (2000), a departamentalização é fruto do estudo da administração de uma empresa, que leva em consideração as especialidades, as atividades e as funções desenvolvidas dentro da organização. Desta forma, o

trabalho fica dividido conforme as atividades praticadas pela empresa, com vistas à aumentar a eficiência das operações. Por sua vez, a Contabilidade de Custos faz uso desta estrutura departamentalizada para alocar a cada um dos departamentos, os custos de fabricação do período.

Martins (2010) discorre a respeito do conceito de Departamento:

É a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento, ou, pelo menos, deveria existir. (MARTINS, 2010, p. 65).

O referido autor cita que os departamentos podem ser divididos em dois grandes grupos, sendo denominados de Departamentos de Produção e Departamentos de Serviços. Os departamentos de produção são aqueles que atuam diretamente sobre o produto e o modificam, enquanto os departamentos de serviços são aqueles que atuam de forma indireta sobre os produtos e desenvolvem serviços auxiliares. Os departamentos podem ser considerados ainda, na maioria dos casos, como Centro de Custos, onde são acumulados os custos indiretos, para a posterior alocação aos produtos. (MARTINS, 2010).

#### 2.4.7.2 Custeio Variável ou Direto

Um dos maiores entraves na gestão de custos, diz respeito ao controle e alocação dos custos indiretos de produção. Para minimizar os efeitos dos rateios destes custos, surgiu o Custeio Variável. Este método consiste em considerar apenas os custos e despesas variáveis na composição do custo dos produtos, ao passo que os custos e despesas indiretas são considerados e contabilizados diretamente em contas de resultado. (BRUNI; FAMÁ, 2003).

O custeio variável faz a separação entre os gastos fixos e variáveis, sendo considerados fixos aqueles que não variam em relação ao volume de produção ou venda, enquanto os variáveis aumentam proporcionalmente em relação ao volume de produção ou venda. (CREPALDI, 2002).

De acordo com Nascimento (2001), o custeio variável apresenta-se vantajoso por ser mais fácil de trabalhar, uma vez que não há necessidade de se

efetuar rateios e também por fornecer informações acerca dos produtos com maior ou menor margem de contribuição.

Sobre a margem e contribuição Martins (2010), discorre acerca da unitária e da total. A margem de contribuição unitária representa a diferença entre o preço de venda de um determinado produto e o seu custo variável direto, enquanto a margem de contribuição total é aquela que resultada da multiplicação da unitária pelas quantidades vendidas e somadas à dos demais produtos, menos os custos fixos. Desta forma, a margem de contribuição total reflete o resultado e pode ser considerada como o lucro da empresa no período.

Mesmo o custeio variável sendo útil ao processo decisório, ele não é aceito legalmente no Brasil, pois o Regulamento do Imposto de Renda impõe às empresas a utilização do custeio por absorção, ainda que de forma parcial. É considerado de forma parcial porque apesar do custeio dos produtos ter que absorver todos os custos e despesas de produção, as despesas de setores não ligados à produção, como administrativo e comercial, podem ser desconsideradas na apuração dos custos do período. (LEONE, 2000).

De acordo com Lunkes (2004), se o entendimento dos hotéis brasileiros é de que o melhor método para apuração de seus custos é o Custeio Variável, o sistema fará a apuração somente dos custos e despesas ligados diretamente aos serviços prestados, sendo que estes variam na mesma proporção que a ocupação do hotel. Por sua vez, os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e serviços e sim, considerados como despesas do período.

#### 2.4.7.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Acerca do custeio baseado em atividades Martins (2010, p. 87), diz que: “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O custeio baseado em atividades difere dos demais, pois ao invés de utilizar bases de rateios, identifica as atividades desenvolvidas pela empresa para alocar os custos. Após identificar as atividades, é preciso definir os direcionadores de custos, que são os fatores que comprovam a ocorrência da atividade. Neste tipo de custeio existem quatro etapas, que são a identificação das atividades e seus respectivos custos, alocação do custo departamental ao custo da atividade, identificação dos

direcionados de custos e divisão do custo da atividade pelo direcionador de custo. (BRUNI; FAMÁ, 2003)

De acordo com Lunkes (2004), no custeio ABC, os recursos são consumidos pelas atividades, ao passo que estas são consumidas pelos produtos e serviços. Este método também apresenta benefícios e limitações. Como benefícios, melhora a alocação dos custos, o controle dos custos indiretos e a tomada de decisões. Suas limitações impactam na possibilidade de ser um método oneroso para a empresa, bem como não ser a solução completa para o problema caracterizado pelo rateio dos custos indiretos.

Pavlatos e Paggios (2009), em pesquisa realizada na Grécia com 85 hotéis, encontraram resultados considerados satisfatórios com relação à utilização do Custeio ABC na indústria hoteleira do País. De acordo com a pesquisa, os hotéis gregos usam informações do ABC para mais de sete finalidades dentre elas, para a análise de rentabilidade de clientes, para o serviço de mistura, para a avaliação de desempenho, para orçamento e para a redução de custos. Entretanto, os hotéis que não fazem uso deste sistema, alegam não utilizá-lo em função da satisfação com o atual sistema de Contabilidade de Custos, o alto custo de implantação e a falta de interesse da alta gestão das empresas. Além destes fatos, os resultados indicam uma crescente utilização do Sistema ABC nos hotéis gregos, porém, a maioria não trabalha com um sistema excessivamente detalhado.

De acordo com os conceitos citados pelos autores é possível apresentar um quadro resumo com os Métodos de Custeio, conforme segue.

Quadro 4 – Métodos de Custeio

Custeio por Absorção	Todos os custos variáveis diretos, custos indiretos e fixos são alocados ao produto final.
Custeio Direto ou Variável	São considerados apenas os custos e despesas variáveis para a apropriação ao produto final. As despesas e custos fixos são contabilizados diretamente no resultado.
Custeio Baseado em Atividades - ABC	Ao invés de utilizar bases de rateios, os custos são alocados através das atividades desenvolvidas pela empresa.

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2003), Martins (2010) e Nascimento (2001).

Colaborando com as características apresentadas pelos autores sobre cada um dos métodos de custeio, Pavlatos e Paggios (2009) em sua pesquisa denominada *A survey of factors influencing the cost system design in hotels*,

analisaram uma amostra de 100 hotéis gregos considerados líderes no setor e verificaram a funcionalidade do sistema de custos e os fatores contingentes na indústria da hospitalidade. De acordo com a abordagem da contingência existente na Contabilidade Gerencial, não há nenhum sistema que seja universalmente apropriado a todas as organizações em todas as circunstâncias. Desta forma, cabe a cada um dos hotéis verificarem suas necessidades para fazer a escolha pelo sistema adequado, além do fato do sucesso desta decisão estar atrelado à capacidade de adaptação às mudanças em circunstâncias externas e fatores internos.

Os referidos autores apontam ainda, que existem no mínimo cinco características críticas no projeto de um sistema de custos. Dentre elas, estão o nível de detalhes fornecidos, a capacidade de classificar os custos conforme o comportamento, a frequência com que as informações são prestadas, a precisão dos dados de custos e os desvios calculados. Além destes fatos, a pesquisa aponta que as informações apuradas são usadas para fornecer dados quantitativos, utilizados normalmente na elaboração das demonstrações financeiras, em detrimento aos dados qualitativos, que poderiam fornecer informações à tomada de decisões, orçamento, controle e avaliação de desempenho. (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009).

#### **2.4.8 Integração de Custos com a Contabilidade**

Conforme Nascimento (2001), a Contabilidade de Custos pode ser considerada como geradora de informações que subsidiam o processo decisório. Entretanto, para que as informações sejam de fato relevantes precisa receber de todos os setores e departamentos da empresa, informações e dados confiáveis, que estejam organizados de forma sistêmica e facilitem o processo de classificação e apropriação dos custos.

Ainda para o referido autor, para que este processo de integração possa acontecer, a Contabilidade de Custos precisa observar e cumprir os princípios contábeis aceitos. Além disso, deve respeitar a estrutura do Plano de Contas definido pela Contabilidade Geral, de modo especial, ao se tratar de contas de resultado, como receitas, despesas, custos, entre outros. (NASCIMENTO, 2001).

De acordo com Martins (2010), a fiscalização exige que as empresas apurem seus estoques de produtos acabados ou em elaboração e para poder avaliá-

los é necessário que o sistema de custos esteja integrado e coordenado com toda a Contabilidade da empresa. Esta integração e coordenação ocorrem somente quando os valores apropriados como custos estão inseridos na Contabilidade Geral e apropriados conforme os princípios contábeis aceitos. Além destes, é necessário que os valores de custos estejam amparados em registros, cálculos, arquivos e mapas que mostrem as fases que decorram desde a aquisição das matérias-primas até os produtos finais, sejam eles prontos ou em elaboração.

#### **2.4.9 Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial**

A Contabilidade de Custos coleta, recebe, classifica de maneira ordenada e analisa os dados dos diversos setores de uma empresa, com a finalidade de gerar informações aos diversos níveis gerenciais. A Contabilidade de Custos apresenta resultados mais satisfatórios quando está organizada em três fases, que são a coleta de dados, o centro processador de informações e as informações. (LEONE, 2000).

Conforme o referido autor, na fase de coleta, a função está centrada em planejar a coleta, treinamento e organização dos setores responsáveis por disponibilizar cada um dos dados necessários. Quanto ao centro processador de informações, refere-se aos sistemas de custos, os critérios definidos pela empresa, os procedimentos e os registros. Na fase de informações, a Contabilidade de Custos gera os relatórios gerenciais para que os responsáveis possam planejar, controlar e decidir com maior assertividade. (LEONE, 2000).

De acordo com Martins (2010), o processo de gestão de custos deve estar integrado com processo de gestão empresarial, a fim de que as empresas possam manter-se em atividade em um ambiente de negócios cada vez mais competitivo e globalizado. Esta integração recebe o nome de Gestão Estratégica de Custos, que deve fornecer informações precisas, tempestivas e atualizadas aos gestores, permitindo a eles tomar decisões mais eficazes.

Colaborando com os autores citados anteriormente, Singal (2012) em sua pesquisa realizada nos EUA intitulada *Effect of consumer sentiment on hospitality expenditures and stock returns*, analisa a relação existente entre o sentimento do consumidor em relação à confiança na economia e como este fato afeta as despesas de consumo e o retorno das ações no setor de hospitalidade.

Visto que a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial ligam-se

por uma gerar informações e a outra analisá-las com ênfase no planejamento e controle, pode-se considerar que o sentimento dos consumidores está relacionado com os retornos das ações da indústria hoteleira. Este fato se justifica ao passo que, ao utilizar as informações, os gestores podem prever na maioria dos casos, qual será o gasto efetuado pelas pessoas e, conseqüentemente, podem fazer previsão de negócios, planejamento e elaboração de estratégias para a maximização do lucro, em função da capacidade de consumo. (SINGAL, 2012).

#### **2.4.10 Custos em Hotelaria**

Nas últimas décadas a hotelaria no Brasil passou por grandes 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 quanto pelo custeio por absorção. 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.

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 muitos serviços solicitados pelos turistas. Dentre estes serviços, está o serviço de alojamento, mas existe também o fornecimento de comidas e bebidas e outros serviços, como lavanderia, piscinas de natação e instalações para conferências. 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.

## 2.5 CONTEXTO HOTELEIRO

### 2.5.1 Conceito, história e evolução do Turismo

De acordo com a Organização Mundial do Turismo – OMT (2001), o turismo “compreende as atividades que realizam as pessoas durante suas viagens e estadas em lugares diferentes ao seu entorno habitual, por um período consecutivo inferior a um ano, com finalidade de lazer, negócios ou outras”.

Neste mesmo aspecto, Sartor (1977) diz que turismo é uma atividade que envolve recursos naturais, históricos, culturais e sociais e para se desenvolver é necessário ter uma estrutura básica. Além disso, o turismo se relaciona com a demanda dos clientes, bem como com a oferta, a infraestrutura, a mão de obra e legislação.

De acordo com Beltrão (2001), o turismo é um conjunto de atividades, sejam elas sociais, culturais, políticas, econômicas e naturais, que se caracteriza por ter pessoas se deslocando de um lugar para o outro e permanecendo no local por um período temporário.

Viajar sempre fez parte da humanidade. Nas primeiras sociedades humanas as viagens eram realizadas em busca de alimentos, através da caça e da coleta de frutos e sementes, mas além desta finalidade o homem se deslocava por motivos econômicos, políticos, sociais, culturais e esportivos. (DIAS; AGUIAR, 2002).

Neste mesmo sentido, Lunkes (2004) afirma que o homem da caverna caminhava longas distâncias em busca de comida e abrigo e os povos da antiguidade realizavam viagens em busca de mercadorias e descobertas, somando-se a estes, a necessidade de deslocamento com o propósito de conquistas (guerras), lazer e aventura.

De acordo com Dias (2013), na Grécia as pessoas viajam por motivos religiosos, esportivos e por necessidade de conhecimento. No aspecto religioso os Gregos viajam para visitar o oráculo de Delfos e no aspecto esportivo, se deslocam periodicamente para Olímpia para participar ou assistir aos Jogos Olímpicos.

Os romanos criaram muitos locais de repouso, como as estâncias hidrominerais e para tanto, desenvolveram um sistema de estradas que permitiu viagens a lugares mais distantes com maior rapidez. No período das Cruzadas, as viagens aumentaram em função do grande número de europeus que se deslocavam à Terra Santa e neste período, as abadias e mosteiros acolhiam os hóspedes. Em função da tomada de Constantinopla pelos Turcos em 1492, as potências europeias deram início ao desenvolvimento das rotas de transporte pelo mar, uma vez que a passagem das especiarias que vinham da Índia por caminhos terrestres foi interrompida. Desta forma, houve o aperfeiçoamento dos barcos, dos mapas e dos instrumentos de navegação que permitiram as viagens marítimas. (LUNKES, 2004).

Ainda para o referido autor, a Revolução Industrial é considerada um marco para o turismo, em função da criação da máquina a vapor que possibilitou o

surgimento da locomotiva. Este novo meio de transporte, permitia a locomoção de pessoas em massa, com rapidez, conforto e segurança. Neste mesmo período, surgiram os primeiros hotéis na Inglaterra, Europa e Estados Unidos, que se desenvolveram nos arredores das estações ferroviárias. (LUNKES, 2004).

Nesta mesma linha de pensamento, Dias e Aguiar (2002) citam que com o desenvolvimento das estradas de ferro, os turistas passaram a ter maior interesse em viagens, incluindo aquelas que tinham como destino às praias. As pessoas passaram a ter maior preocupação com a saúde e o bem estar, o que provocou o surgimento de balneários na Europa, bem como interesse pelo lazer, que fez com que surgissem novos espaços destinados a este propósito.

Outra grande invenção que contribuiu para o turismo foi o automóvel no início do século XX, que fez com que novas rodovias fossem construídas, em função da produção de carros em massa por Henry Ford, dando início ao desenvolvimento de um novo modo de turismo. (LUNKES, 2004).

Conforme Barretto (2001), no período entre guerras, a população europeia considerada menos favorecida passou a ter acesso ao turismo em consequência das férias remuneradas. A Alemanha e a Inglaterra foram os primeiros países onde a classe operária teve férias totalmente financiadas pelo Governo. Esta ação foi denominada como turismo social e tinha como objetivo cultuar a pátria e foi aproveitada pelos partidos nazista e fascista para dar uma preparação pré-militar aos jovens.

De acordo com a referida autora, durante a Segunda Guerra Mundial (1939-1945) o turismo ficou praticamente sem movimento, porém, durante o conflito, o transporte aéreo demonstrou eficiência. A partir de 1945 com a criação da IATA (*Internacional Air of Transport Association*), que regulamenta o direito aéreo, o turismo entrou na era do avião. Em função da redução do tempo de viagem e dos valores, o transporte aéreo passou a ganhar espaço e a substituir em grande parte, o transporte marítimo. (BARRETTO, 2001).

Ainda para a referida autora, em torno de 1960, surgiram as primeiras operadoras turísticas e na segunda metade do século, a atividade turística espalhou-se pelo mundo inteiro. Na década de 1970, surge a preocupação com o meio ambiente, fator que faz com que o turismo seja avaliado e se torne uma das atividades que mais preserva o meio ambiente. A partir de 1980, o turismo entra no período de transição atual, que pode ser denominado de era pós-turismo, onde a

sociedade em geral passa a exigir qualidade nos produtos que consome. (BARRETTO, 2001).

Ainda, para a mesma autora, os primeiros países da América Latina a desenvolverem o turismo receptivo foram Chile, Argentina e Uruguai, por estarem nos núcleos de praia e mar. No Brasil, o turismo começou após 1920 com a criação da Sociedade Brasileira do Turismo em 1923. O turismo surgiu com o intuito de lazer e o meio de locomoção mais utilizado é o avião e nas viagens mais curtas dentro do próprio país, o carro particular. No Brasil o turismo ferroviário não é muito conhecido, bem como o turismo aquático, sendo este último mais utilizado por uma pequena parcela da população. (BARRETTO, 2001).

### **2.5.2 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 à 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, movimenta milhões de pessoas, que se deslocam, movimentam recursos e fazem do turismo a atividade mais importante do século XXI. (DIAS; AGUIAR, 2002).

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.

### **2.5.3 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, agencias 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.

#### **2.5.4 Conceito, história e evolução da Hotelaria**

As empresas foram criadas para atender e satisfazer as necessidades humanas, portanto podem ser definidas como uma organização constituída por pessoas e tecnologias através de capital. As empresas têm por objetivo desenvolver uma atividade que satisfaça as necessidades das pessoas e seja capaz de gerar lucro e manter a empresa em funcionamento, para que haja desenvolvimento da própria empresa, bem como das pessoas e da comunidade na qual se encontra. Por sua vez, a empresa hoteleira pode ser definida como aquela que presta serviços de alojamento às pessoas de forma indiscriminada mediante pagamento de diárias. A empresa hoteleira pode ser classificada quanto ao seu tamanho, sendo pequenas, médias ou grandes, de acordo com o tipo de apartamento, o número de quartos ou ao faturamento anual. (CASTELLI, 2001).

Conforme Petrocchi (2002), a empresa do ramo hoteleiro é aquela que desenvolve ou faz a administração de meios de hospedagens. A hotelaria é um dos três elementos básicos do produto turístico, e aliado a ela estão o transporte e o

atrativo turístico, sendo que estes três se relacionam e o desempenho de um reflete no do outro. Por sua vez, o sistema turístico se relaciona com o macroambiente, que envolve os aspectos sociais, políticos, culturais, tecnológicos, ambientais e econômicos do país.

Neste mesmo aspecto, para Castelli (1982) o turismo acarreta deslocamento e estadia, e a empresa hoteleira tem a função de hospedar a alojar aqueles que viajam e necessitam de suporte básico.

Na Europa, a demanda por hospedagem já existia desde o século VI A.C. em função do comércio que ocorria entre as cidades europeias da região mediterrânea. Nesta época, os albergues desempenhavam a função de hospedar as pessoas, mas a atividade se desenvolvia de forma artesanal e muitas vezes eram apenas partes de residências ou alguns quartos. Outra forma de hospedagem eram as estalagens, que possuíam quartos maiores e hospedavam pessoas no mesmo ambiente sem que ao menos se conhecessem. Os palacetes garantiam a hospedagem de reis e nobres durante suas viagens na época do Império Romano e, desta forma, sua fama dependia do luxo e dos serviços cerimoniais prestados aos hóspedes. (DUARTE, 1996).

Nesta mesma linha de pensamento, Castelli (1982) afirma que a hotelaria, desde seu princípio, está ligada à imagem de castelos e palácios que hospedavam pessoas nobres. Este tipo de hospedagem ocorria de forma gratuita e oferecia serviços requintados, compostos por boas maneiras e hospitalidade. Entretanto, com o governo de Luís XIV acabou a era dos palácios e o serviço passou a ser cobrado. Mesmo durante, e até antes da existência deste tipo de hospedagem, existiam os albergues que ofereciam, além da estadia, comida e bebida e cobravam por estes serviços.

De acordo com Duarte (1996), o crescimento das cidades, juntamente com o início da Revolução Mercantil, fez com que as estalagens passassem a diversificar seus serviços. Sendo assim, no final da Idade Média já ofereciam além da hospedagem, refeições e vinhos, locais e alimentação para cavalos, bem como serviços de manutenção e limpeza de charretes ou outro tipo de veículo.

Com o declínio das antigas formas de hospedagem e verificando a necessidade de se ter hotéis públicos Cezar Ritz construiu em Paris o primeiro hotel planejado. Inicialmente estes hotéis se destinavam às pessoas com alto poder aquisitivo, visto que a distinção dos demais se dava pela clientela que possuía.

Entretanto, com a conquista do direito às férias remuneradas, a classe trabalhadora passou a ocupar os hotéis e estes passaram a ser preocupar também com este tipo de cliente. (CASTELLI, 1982).

Ainda para o referido autor, em função das mudanças que ocorrem na sociedade, os hotéis precisaram adaptar suas estruturas de forma a atender os clientes com conforto e qualidade, além de suprir a demanda crescente pelos serviços. Para que isto fosse possível, passou ser necessário à empresa hoteleira, elaborar processos e ter uma pessoa que tivesse conhecimento aprofundado e adequado para atender às necessidades dos clientes e ainda gerar lucro para a empresa. Além disso, a evolução da hotelaria acompanha a evolução dos meios de transportes e desta forma, a procura por hospedagem aumenta uma vez que as viagens se tornam mais fáceis de serem realizadas. Novamente a empresa hoteleira precisa evoluir, necessitando neste ponto, inserir mão de obra qualificada em seu processo. (CASTELLI, 1982).

Nos Estados Unidos, ao contrário do que ocorreu na Europa, o desenvolvimento da hotelaria se deu de forma mais acelerada, e os hotéis foram abertos para a comunidade, que poderia utilizar os serviços mediante pagamento. A democracia americana incentivou a classe média a viajar mais do que já viajava e esta, passou a se beneficiar do luxo e conforto dos hotéis. Até o final do século XIX, o desenvolvimento dos hotéis foi muito grande, entretanto, a quantidade de pequenos hotéis que não ofereciam serviços de qualidade, fez com que a qualidade da hotelaria fosse comprometida. A economia americana fez com que surgisse o turismo de negócios e também com a melhoria das ferrovias, houve impulso no turismo de lazer. (DUARTE, 1996).

A hotelaria norte-americana teve seu crescimento interrompido apenas pelo início da Primeira Guerra Mundial. No período de 1910 a 1920 as construções hoteleiras atingiram o seu ponto máximo, visto que os empresários vislumbravam demandas ilimitadas e investiram na construção de novos hotéis. Já na década de 30, a hotelaria teve seu pior período em função da recessão, retomando o mercado apenas durante a Segunda Guerra Mundial. Neste período muitas pessoas foram deslocadas de suas casas aumentando a demanda por hospedagem, porém, houve redução na qualidade dos serviços em função de parte da mão de obra ter sido requisitada pelas Forças Armadas. (DUARTE, 1996).

Ainda para o referido autor, a década de 50 é marcada pelo início de novas modalidades hoteleiras, chamadas de motéis ou motor motéis, que surgiram em função das famílias norte-americanas viajarem em grande número de pessoas, com carro próprio e preferirem atendimento informal. No início, os hoteleiros temeram este tipo de empresa e perceberam que haveria maior concorrência, sendo assim, alguns passaram a operar com as mesmas funções dos motéis ou motor motéis, mas este fato não resolveu todos os problemas e os hoteleiros entenderam que haveria sempre concorrência entre eles. Este tipo de hospedagem se desenvolveu ao longo das rodovias e nos subúrbios, porém, atualmente, tanto hotéis, motéis e motor motéis se desenvolvem no centro e nas extremidades das regiões. O valor dos terrenos é um fator que contribui para a formação dos valores das estadias, que crescem de fora para o centro da cidade. (DUARTE, 1996).

A hotelaria no Brasil de acordo com Proserpio (2007), até a década de 1970 teve seu desenvolvimento lento em função dos altos valores cobrados pelas passagens aéreas, a concentração de renda em poucas pessoas e a falta de infraestrutura adequada nos transportes. No início do século XX os principais hotéis estavam localizados na então Capital Federal, Rio de Janeiro, e hospedavam principalmente turistas estrangeiros, sendo em grande maioria europeus.

Para a referida autora, nas décadas seguintes, os hotéis começaram a surgir em outros centros econômicos do país, como São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Bahia, Paraná e Rio Grande do Sul. O período de 1946-1960 representou uma fase de pouco desenvolvimento nas áreas de turismo e hotelaria, entretanto, a partir de 1960 com a melhoria dos meios de transportes, a criação da indústria automobilística e o início do uso do avião de grande porte, o turismo de lazer e de negócios obteve crescimento. Além disso, com a mudança da capital federal para o Distrito Federal, houve um aumento das áreas de negócios o que fez com que os hotéis se desenvolvessem também nesta região. (PROSERPIO, 2007).

Ainda para a referida autora, no período de 1968-1974 o país passou por uma forte expansão econômica o que refletiu no aumento das viagens de negócios e, conseqüentemente, da demanda por hospedagem. Este aumento se deu em função da mudança no sistema de importações, que fazia com que as pessoas precisassem se deslocar para instalar as empresas e buscar crédito, e também pelo crescimento na indústria automobilística que exigia uma melhor infraestrutura de transporte rodoviário. Diferentemente das décadas anteriores, a década de 1980

foi marcada por uma redução da atividade hoteleira, em função da retração econômica pela qual o Brasil passou. Os incentivos concedidos pelo governo para instalação de novos hotéis foram substituídos por esforços para combater a inflação e conter o aumento do déficit público, bem como os incentivos para importações foram eliminados acarretando uma redução no turismo de negócios. (PROSERPIO, 2007).

A partir da década de 1990, o setor hoteleiro retomou o seu crescimento, principalmente em função do Plano Real de 1994, que proporcionou a abertura comercial, a reestruturação produtiva e o avanço do mercado de viagens. Entretanto, nos anos 2000 observou-se uma queda sucessiva no número de turistas estrangeiros, mas, por outro lado, houve um aumento na demanda interna em função do turismo doméstico de lazer, visita a parentes, cultura e negócios. Entre os anos de 2002 e 2004 o setor hoteleiro apresentou um incremento no número de meios de hospedagem, estando metade deles localizados nas regiões Sul e Sudeste, em função dos investimentos públicos em infraestrutura turística e dos financiamentos concedidos pelo BNDES. (PROSERPIO, 2007).

### **2.5.5 Contabilidade Hoteleira**

A Contabilidade está dividida em dois grandes ramos de atuação: financeira e gerencial. A Contabilidade financeira gera informações que sejam úteis aos usuários externos das organizações, tais como, investidores, acionistas, fornecedores, credores, órgãos fiscalizadores, entre outros. A Contabilidade gerencial, por sua vez, gera informações que sejam úteis ao processo decisório, ou seja, para os usuários internos. No caso da empresa hoteleira, a Contabilidade gerencial gera informações para que o gestor do hotel possa utilizar os dados como medidas de desempenho e forma de avaliar se o que foi planejado foi efetivamente alcançado. (LUNKES, 2004).

De acordo com Zanella (2002), a Contabilidade de hotéis, restaurantes e organizações similares é bastante complexa por estas empresas desempenharem atividades distintas e diversificadas como produção de bens, produtos e alimentos, prestação de serviços, comércio, refeitório e alojamento de funcionários. Desta forma, a maior dificuldade de um sistema contábil de hotelaria é agrupar as informações operacionais, integrar a Contabilidade geral, de custos e sistema de

controle orçamentário, gerando informações que sejam úteis aos gestores e ao mesmo tempo atendendo as legislações fiscais. Sendo assim, é necessário que o sistema contábil hoteleiro seja estruturado de forma a atender a necessidade e os interesses de cada organização.

Para Lunkes (2004), a Contabilidade tem a função de controlar o patrimônio das empresas, composto por bens, direitos e obrigações, apurar o resultado e prestar informações aos seus usuários internos e externos. Para tanto, o processo contábil passa pelas fases de escrituração, elaboração e análise das demonstrações contábeis e auditoria. A Contabilidade das entidades hoteleiras está sujeita aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e deve ser elaborada observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas interpretações.

Para o referido autor, com a inserção de redes hoteleiras internacionais no Brasil nas últimas décadas, a competitividade do setor aumentou uma vez que estas empresas estrangeiras se instalavam no país e traziam consigo sistemas de gestão eficientes. Este aspecto fez com que os hotéis do país se preocupassem com a gestão e buscassem formas legais de reduzir custos e fazer frente ao processo competitivo, já que a correta gestão de custos pode ser uma forma de melhorar a competitividade. (LUNKES, 2004).

Com relação aos tributos incidentes sobre a atividade hoteleira, Zanella (2002) expõe que o ICMS incide sobre a receita de vendas de mercadorias e o ISSQN sobre o faturamento de serviços. Entretanto, alguns impostos incidem tanto sobre a receita de vendas de mercadorias quanto sobre o faturamento de serviços, sendo eles: PIS, Cofins, Imposto de Renda e Contribuição Social. Existe ainda o Funrural, que incide sobre o valor da compra de mercadorias de agricultores e produtores rurais, através de retenção feita na própria nota fiscal e com alíquota conforme Legislação Fiscal.

Já para Lunkes (2004), na tributação da empresa hoteleira, no que tange ao Imposto de Renda e Contribuição Social, deve ser analisado se é mais vantajoso para a empresa optar pela tributação pelo Lucro Presumido ou Lucro Real. O ICMS incidente sobre a comercialização de mercadorias é cobrado pelo Estado onde está localizada. O ISSQN incide sobre os serviços prestados e a empresa deve avaliar se é mais vantajoso recolher o imposto a cada operação ou recolher mensalmente com base na estimativa de faturamento. Além destes impostos, existem alguns hotéis que se beneficiam da tributação simplificada, sendo esta denominada Simples e que

consiste no recolhimento de impostos em uma guia única conforme alíquotas previstas em tabelas, e pode ser a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte.

A empresa alvo do estudo de caso deste trabalho, denominada Hotel Alfa Ltda, apura seus impostos pela tributação do Lucro Real, tendo como base para Imposto de Renda e Contribuição Social o lucro da empresa, sendo este apurado mensalmente. Para os demais impostos, como ICMS, ISSQN, PIS e Cofins a base de cálculo é o total das vendas ou serviços prestados no mês.

### **3 ESTUDO DE CASO**

#### **3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA**

##### **3.1.1 História, localização e público alvo**

O Hotel Alfa Ltda é uma empresa familiar que atua no ramo hoteleiro há 40 anos e desenvolve suas atividades na cidade de Caxias do Sul – RS. 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.

A maioria dos hóspedes utiliza os serviços do hotel por necessidades profissionais, sendo que grande parte da ocupação ocorre em função de pessoas ligadas às empresas do setor metal-mecânico que viajam à Caxias do Sul para reuniões e eventos empresariais. Desta forma, a maior ocupação do hotel é registrada durante a semana, entretanto, aos finais de semana também recebe hóspedes que estão na cidade a lazer. Além destes hóspedes, a empresa registra uma ocupação grande em períodos de eventos em Caxias do Sul e cidades próximas.

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. Até o ano de 2013 a atividade foi terceirizada, porém em 2014, os administradores optaram por desenvolver internamente esta atividade.

Para que a abertura do restaurante fosse possível, muitos esforços tiveram que ser delegados por parte da administração, que precisou readequar o quadro de

funcionários, reestruturar a cozinha e o almoxarifado, bem como contratar uma nova versão do sistema de gerência hoteleira para atender às necessidades fiscais.

Também houve alterações na forma de tributação da empresa a nível federal, pois com a inclusão desta nova atividade a empresa passou a tributar nos regimes cumulativos e não-cumulativos de PIS e Cofins, e a nível estadual com a incidência do ICMS sobre as vendas de mercadorias. Em função destes novos controles fiscais a serem feitos, foi preciso aumentar o número de funcionários do setor de hospedagem e direcionar o trabalho do gerente para esta nova atividade.

Neste trabalho, será utilizada a nomenclatura hotel para representar a atividade hoteleira, ao passo que o Hotel Alfa Ltda será denominado empresa.

### **3.1.2 Ramos de Atuação**

#### 3.1.2.1 Hotelaria

O Hotel Alfa Ltda 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 acolhedor, 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 acima 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.

O Hotel Alfa busca atender a todos os seus clientes com excelência e por isso está constantemente adequando sua estrutura conforme às necessidades e sugestões dos hóspedes. Desta forma, a empresa possui acessibilidade em toda sua estrutura e trabalha a melhoria contínua dos processos e serviços para melhor

receber, contando com uma equipe dedicada e atenciosa às necessidades dos hóspedes, buscando sua satisfação e fidelização.

### 3.1.2.2 Restaurante

Desde a criação do hotel, a satisfação do cliente impactou nas decisões de investimento da empresa e sendo assim, a atividade de restaurante foi inclusa nos serviços prestados pelo hotel já nos primeiros anos.

Inicialmente, a administração optou por terceirizar o serviço, obtendo receita através do aluguel do espaço destinado ao café da manhã, que já era equipado com mesas e cadeiras adequadas. Além deste espaço, todos os utensílios necessários, como panelas, pratos, copos, talheres, entre outros, também eram disponibilizados pelo hotel e inclusos no valor do aluguel.

Apesar de parte da estrutura ser compartilhada, a cozinha era separada para cada uma das empresas, sendo que cada uma delas contava com um medidor de energia elétrica e os estoques também eram separados.

O compartilhamento da estrutura foi possível durante muitos anos, pois o restaurante atendia apenas em horários pré-estabelecidos que não conflitavam com o horário de preparação e serviço do café da manhã. Entretanto, a gerência do hotel tinha como meta manter um nível de qualidade nas refeições oferecidas pelo restaurante, uma vez que os clientes atrelavam este serviço ao hotel.

Desta forma, a administração entendeu que seria melhor assumir a responsabilidade pelo restaurante, uma vez que, ao ser um serviço terceirizado não tinha como fiscalizar constantemente a qualidade dos pratos que eram servidos aos clientes. Além disso, a empresa tinha como objetivo alavancar sua receita, acreditando que o lucro gerado pelo restaurante seria maior que a receita do aluguel.

Em meados de 2013, o hotel comunicou sua decisão à empresa terceirizada e ao menos tempo já buscou adequar a equipe de trabalho para atender esta nova demanda. No final do ano, a empresa já havia contratado um cozinheiro, auxiliares de copa e garçons para trabalharem no restaurante. A cozinha passou por adequações e os funcionários do hotel que trabalhavam apenas com o café da manhã foram alocados e tiveram seus horários de trabalho alterados para auxiliarem no restaurante.

O setor administrativo também passou por mudanças e o sistema de gerência hoteleira foi atualizado para atender a necessidade de controle de estoque e geração de relatórios fiscais. Em dezembro de 2013, a estrutura estava reformulada, com funcionários treinados para atenderem aos clientes do restaurante e, em janeiro de 2014 o restaurante iniciou suas atividades, atendendo aos hóspedes e também às demais pessoas que desejarem, sem haver a necessidade de estarem hospedados no hotel.

### **3.1.3 Situação Atual da Apuração de Custos**

Para que a empresa seja administrada e possa oferecer aos seus clientes um atendimento rápido e ágil, o hotel conta com um sistema de gerência hoteleira que atende às demandas do hotel e do restaurante. Este sistema está dividido em módulos que compreendem a recepção, o controle de diárias e o consumo de telefone, o faturamento, o controle financeiro, a emissão de notas e os livros fiscais.

No módulo de livros fiscais, são lançadas as notas fiscais de compra de mercadorias para o restaurante e dos insumos para prestação de serviços do hotel, bem como é feito o controle do estoque. A empresa está enquadrada na modalidade de tributação Lucro Real, tendo simultaneamente tributação cumulativa e não-cumulativa de PIS e Cofins.

A tributação não cumulativa está relacionada à atividade do restaurante, sendo permitido que faça créditos de PIS e Cofins sobre as compras de mercadoria para revenda. Sobre a receita do hotel, incide tributação cumulativa de PIS e Cofins, não sendo possível fazer créditos sobre as compras de insumos para prestação de serviços. A tributação da empresa a nível estadual se dá sob a modalidade geral e desta forma a empresa faz crédito de ICMS apenas sobre as compras de mercadorias para revenda.

Embora as notas fiscais sejam lançadas no sistema, muitas vezes as quantidades de cada uma das mercadorias do estoque não conferem com a quantidade física, pois o sistema faz as baixas do estoque conforme as vendas, mas muitas vezes isto não ocorre de forma adequada. Desta forma, ao final de cada mês são feitos ajustes manuais de estoque que acabam distorcendo e prejudicando a confiabilidade das informações.

De maneira geral, o sistema de livros fiscais é alimentado apenas para a geração das obrigações acessórias da empresa, como Sped Fiscal e Sped Contribuições. A apuração dos custos do restaurante e do hotel é feita por prestador de serviços terceirizado, que considera como custos do período a diferença entre o estoque inicial mais as compras e o estoque final, tanto das mercadorias para revenda quanto dos insumos para prestação de serviços. Desta forma, as informações contábeis são basicamente utilizadas para cumprir a Legislação Fiscal e apurar os impostos. Os balanços patrimoniais elaborados pelo escritório contábil são apresentados aos gestores do hotel mensalmente, entretanto, as decisões são tomadas levando em consideração registros feitos pelo gerente do hotel.

Paralelamente à Contabilidade, as informações são recolhidas pelo gerente, com base nos relatórios de faturamento e financeiro e compiladas em planilhas eletrônicas. Ao final de cada mês, são gerados gráficos que demonstram o desempenho do hotel e o montante de custos e despesas. Com base nestas informações, os gestores verificam os resultados, traçam metas e buscam corrigir os resultados que não estejam satisfatórios.

Entretanto, ressalta-se que estas informações são consideradas de forma única, ou seja, não são separadas as atividades e não se sabem os resultados do hotel e do restaurante separadamente, apenas de forma singular. Sendo assim, sem a segregação dos custos e despesas de cada uma das atividades, os gestores não possuem dados que comprovem o lucro ou o prejuízo do hotel e/ou do restaurante.

Este trabalho buscará identificar os custos e despesas de cada uma das atividades e avaliá-las através de dois métodos de custeio, com o propósito de verificar qual das duas atividades gera melhores resultados econômicos para a empresa.

## 3.2 OBTENÇÃO DA AMOSTRA DOS ITENS DO RESTAURANTE

### 3.2.1 Apresentação dos Itens

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, omeletes, picadinhos 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.

### **3.2.2 Determinação da Amostra**

Em função do número elevado 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 do segundo semestre de 2014 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

<b>Produto</b>	<b>Grupo</b>	<b>% Faturamento</b>	<b>% Faturamento Acumulado</b>
Serviço de Buffet 01	Alimentos	23,85%	23,85%
Filé a Cavalo	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 pelo autor, 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 do período que engloba

os meses de julho a dezembro de 2014. 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 de cada um dos meses do ano de 2014.

### 3.3 CUSTOS DO RESTAURANTE

#### 3.3.1 Matéria-Prima

Para que os pratos sejam produzidos são necessários diversos ingredientes, portanto, para que se obtenha o custo da matéria-prima de cada um dos pratos, foi necessário consultar as fichas técnicas elaboradas pelo cozinheiro para cada um deles. Ao identificar as matérias-primas que compõem cada prato, pode-se considerá-la como um custo direto do restaurante.

Como exemplo, a Tabela 2 representa a ficha técnica do prato Filé à Parmegiana produzido pelo Hotel Alfa no ano de 2014.

Tabela 2 – Ficha Técnica Filé à Parmegiana

Matéria-Prima	Unidade	Quantidade
Filé Mignon	Kg	0,1800
Queijo Mussarela	Kg	0,0900
Presunto Cozido	Kg	0,0800
Arroz Branco	Kg	0,1500
Molho de Tomate	Kg	0,0800
Outros Condimentos	Um	1,0000

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Conforme a Tabela 2, para que seja produzida uma unidade do Filé à Parmegiana são necessários as matérias-primas filé mignon, queijo mussarela, presunto cozido, arroz branco, molho de tomate e outros condimentos, nas quantidades demonstradas na referida tabela. Salienta-se que foram considerados como outros condimentos, o sal e temperos que representam um custo pequeno em relação aos demais, sendo considerado para cada unidade produzida um custo de R\$ 0,01, uma vez que não foi possível determinar a quantidade exata utilizada em cada um dos pratos.

Depois de todas as fichas técnicas terem sido reunidas, foram extraídos das notas fiscais de compra os custos de aquisição de cada uma das matérias-primas ao longo do ano e elaboradas planilhas que representassem seu custo médio em cada um dos meses. Para o cálculo dos custos, foram considerados os valores de aquisição menos o valor dos impostos recuperáveis, sendo levados a estoque os custos líquidos de cada compra.

Seguindo com o exemplo do Filé à Parmegiana, a Tabela 3 demonstra o controle de custo e estoque da matéria-prima filé mignon.

Tabela 3 – Custo e Estoque do Filé Mignon

Mês	Total Acumulado (R\$)	Quantidade Acumulada (Kg)	Custo Médio Unitário
Jan/14	618,70	23,0000	26,9000
Fev/14	1.808,62	63,6300	28,4240
Mar/14	6.212,57	211,8300	29,3281
Abr/14	10.548,36	353,9900	29,7985
Mai/14	11.162,76	373,2200	29,9093
Jun/14	16.663,78	544,5100	30,6033
Jul/14	19.135,47	622,3100	30,7491
Ago/14	22.686,04	741,5100	30,5944
Set/14	27.068,02	877,2200	30,8566
Out/14	30.664,22	985,2500	31,1233
Nov/14	34.389,35	1.101,9090	31,2089
Dez/14	38.800,49	1.222,1090	31,7488

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Conforme a Tabela 3, ao final de cada mês foi apurado o custo total da compra, bem como a quantidade em estoque, e para obter o custo médio unitário, o custo total foi dividido pela respectiva quantidade. Este processo foi realizado com todas as demais matérias-primas constantes nas fichas técnicas dos produtos produzidos pelo restaurante.

Entretanto, esta tabela representava o custo unitário por Kg, sendo necessário aplicar este custo sobre a quantidade de cada matéria-prima seguindo as especificações da ficha técnica. Para o prato filé à parmegiana, os custos unitários de cada uma de suas matérias-primas apresentam-se conforme a Tabela 4.

Tabela 4 – Custo Unitário Total da Matéria-Prima do Filé à Parmegiana

Mês	Filé Mignon	Queijo Mussarela	Presunto Cozido	Arroz Branco	Molho de Tomate	Outros Condimentos	Custo Unitário Total (R\$)
Jan/14	4,8420	1,2510	1,4001	0,3606	0,4918	0,0100	8,3555
Fev/14	5,1163	1,4143	1,1386	0,3270	0,4673	0,0100	8,4736
Mar/14	5,2791	1,4242	1,1280	0,3203	0,4571	0,0100	8,6186
Abr/14	5,3637	1,4255	1,2005	0,3203	0,4571	0,0100	8,7771
Mai/14	5,3837	1,4255	1,2005	0,3230	0,4571	0,0100	8,7997
Jun/14	5,5086	1,4274	1,1665	0,3308	0,4695	0,0100	8,9128
Jul/14	5,5348	1,4278	1,1579	0,3457	0,5228	0,0100	8,9991
Ago/14	5,5070	1,4282	1,1533	0,3454	0,5420	0,0100	8,9859
Set/14	5,5542	1,4285	1,1435	0,3474	0,5420	0,0100	9,0255
Out/14	5,6022	1,4287	1,1435	0,3524	0,5420	0,0100	9,0789
Nov/14	5,6176	1,4290	1,1400	0,3512	0,5420	0,0100	9,0898
Dez/14	5,7148	1,4292	1,1360	0,3494	0,5285	0,0100	9,1680

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Seguindo a estrutura da Tabela 4, para os demais pratos e bebidas foram calculados os custos unitários totais. Posteriormente estes valores foram multiplicados pelas quantidades vendidas em cada um dos meses do ano de 2014, obtendo-se desta forma, o custo total da matéria-prima por prato e bebidas vendidas, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 – Custo Total da Matéria-Prima do Restaurante por Produtos

Produto	Custo Total (R\$)
Serviço de Buffet 01	9.390,07
Filé a Cavalo	2.799,54
Coffee Break 01	6.179,14
Filé Grelhado	2.988,14
Café Alfa Apto	3.294,78
Sopa de Capeletti	1.958,32
Filé à Parmegiana	3.236,85
Serviço de Buffet 03	2.382,28
Suco Natural Frutas	319,32
Strogonof de Filé	1.153,94
Refrigerante LT	4.260,78
Filé ao Molho Madeira	1.830,62
Massa Espaguete (Bavette)	1.578,76
Frango a Jardineira	2.026,65
Serviço de Buffet 02	2.006,39
Água Mineral s/gás 500 ml	1.378,62
Coffee Break 02	1.745,74
Sopa Canja de Galinha	717,50
Cerveja 01 LN	2.042,02
Panqueca do Chefe	820,30
Torrada	1.774,25
Cerveja 02 LN	1.809,93
Hamburguer	390,95
Cerveja 03 LN	1.691,24
Sanduíche Prensado de Filé	1.000,46
Pizza Calabresa	1.061,12
Pizza Portuguesa	1.025,58
Filé Grelhado s/ Guarnição	342,60
Cerveja 04 LN	1.479,41
Vinho Merlot	671,56
Panqueca de Frango	374,77
Petit Gateau	141,86
Térmica de Café	304,94
Suco de Uva Tinto 500 ml	1.376,10
Sanduíche de Frango	659,06
<b>Total</b>	<b>66.213,60</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Analisando-se a Tabela 5, percebe-se que o restaurante teve um custo total com matéria-prima de R\$ 66.213,60. Os produtos que apresentam os maiores

custos de matéria-prima são o Serviço de Buffet 01, que obteve um custo de R\$ 9.390,07, o Coffee Break 01 que apresentou R\$ 6.179,14 de custo de matéria-prima e o Refrigerante LT, com um custo de R\$ 4.260,78.

### **3.3.2 Mão de Obra**

Para que o restaurante possa oferecer seus produtos aos clientes, além da matéria-prima, são necessários funcionários que preparem as refeições e, desta forma, também existe o custo com mão de obra.

Para que as atividades possam ser realizadas da melhor forma possível, a empresa está dividida em setores e cada um deles possui atribuições e colaboradores específicos para desempenhá-las. Os setores da empresa são a administração, a manutenção, a hospedagem, os serviços e o setor de alimentos e bebidas.

Embora os setores e os funcionários sejam conhecidos, alguns setores trabalham tanto para o hotel quanto para o restaurante, sendo que dos setores mencionados, apenas o setor de serviços trabalha apenas para o hotel.

A administração engloba os sócios-administradores e a manutenção é responsável por todas as manutenções e reparos necessários na estrutura do hotel. Já no setor da hospedagem são considerados os colaboradores da recepção, o auxiliar administrativo, os mensageiros, o gerente do hotel e o executivo de vendas, e no setor de serviços as camareiras e os colaboradores da limpeza. Por fim, no setor de alimentos e bebidas, estão o cozinheiro e os auxiliares, responsáveis pelo restaurante e pelo café da manhã.

Os valores de mão de obra foram extraídos da folha de pagamento gerada pelo escritório contábil, sendo considerados os valores de pró-labore, salários, FGTS, INSS, provisões de 13º salário e férias, bem como suas respectivas provisões de FGTS e INSS. Após a coleta de dados, os valores de mão de obra por setor apresentam-se em de 2014 conforme a Tabela 6.

Tabela 6 – Mão de Obra

Setor	Mão de Obra Total (R\$)
Administração	12.540,21
Manutenção	17.053,42
Hospedagem	556.832,20
Serviços	279.334,04
Alimentos e Bebidas	329.749,16
<b>Total</b>	<b>1.195.509,03</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Para o estudo de caso do Hotel Alfa, o setor de administração foi considerado uma despesa e manutenção foi tratada como mão de obra indireta e desta forma será considerada dentro do grupo gastos gerais de produção.

A hospedagem e o setor de alimentos e bebidas são compartilhados e conforme informações do gerente do hotel, o custo da mão de obra pode ser considerado para o hotel e para o restaurante conforme os percentuais da Tabela 7.

Tabela 7 – Percentual de Mão de Obra

Setor	Hotel	Restaurante
Hospedagem	90%	10%
Alimentos e Bebidas	50%	50%

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Com base nos valores de mão de obra representados pela Tabela 6 e com os percentuais de mão de obra para o restaurante conforme a Tabela 7 foram apurados os custos de mão de obra para o restaurante no ano de 2014 conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Mão de Obra do Restaurante

Setor	Mão de Obra Total (R\$)
Hospedagem	55.683,22
Alimentos e Bebidas	164.874,58
<b>Total</b>	<b>220.557,80</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

A Tabela 8 apresenta os valores de mão de obra total do restaurante. Porém, para determinar o custo de mão de obra de cada um dos produtos vendidos

pelo restaurante, optou-se por alocar a cada um deles, o valor correspondente ao percentual de participação na venda total de cada mês.

Com base nas vendas dos produtos ao longo de cada um dos meses do ano de 2014, foi possível determinar o custo total de mão de obra por produto e bebida do restaurante conforme demonstrado na Tabela 9.

Tabela 9 – Custo Total da Mão de Obra do Restaurante por Produtos

Produto	Mão de Obra Total (R\$)
Serviço de Buffet 01	49.307,51
Filé a Cavalo	14.148,13
Coffee Break 01	11.563,20
Filé Grelhado	13.233,34
Café Alfa Apto	10.212,44
Sopa de Capeletti	7.091,31
Filé à Parmegiana	9.910,93
Serviço de Buffet 03	8.233,38
Suco Natural Frutas	5.863,02
Strogonof de Filé	6.503,05
Refrigerante LT	6.540,56
Filé ao Molho Madeira	6.818,65
Massa Espaguete (Bavette)	4.968,29
Frango a Jardineira	6.035,84
Serviço de Buffet 02	5.377,91
Água Mineral s/gás 500 ml	4.511,59
Coffee Break 02	4.012,24
Sopa Canja de Galinha	3.995,71
Cerveja 01 LN	2.937,33
Panqueca do Chefe	3.220,88
Torrada	5.086,86
Cerveja 02 LN	2.617,28
Hamburguer	1.209,57
Cerveja 03 LN	2.433,15
Sanduíche Prensado de Filé	3.629,03
Pizza Calabresa	2.923,99
Pizza Portuguesa	2.661,01
Filé Grelhado s/ Guarnição	2.246,54
Cerveja 04 LN	2.193,44
Vinho Merlot	1.081,32
Panqueca de Frango	1.880,16
Petit Gateau	1.308,14
Térmica de Café	2.040,85
Suco de Uva Tinto 500 ml	2.469,33
Sanduíche de Frango	2.291,80
<b>Total</b>	<b>220.557,80</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Analisando a Tabela 9, percebe-se que os pratos Serviço de Buffet 01, Filé a Cavalo e Filé Grelhado, são os produtos com os maiores custos de mão de obra,

somando R\$ 49.307,51; 14.148,13 e 13.233,34; respectivamente. Por outro lado, o Vinho Merlot, o Hamburguer e o Petit Gateau são os produtos com os menores custos de mão de obra, somando R\$ 1.081,32; R\$ 1.209,57 e R\$ 1.308,14; respectivamente.

### **3.3.3 Gastos Gerais de Produção**

Além dos custos com matéria-prima e mão de obra, compõem o custo dos produtos vendidos, os gastos gerais de produção, que somam R\$ 1.082.955,98. Entretanto, é necessário ratear estes gastos entre o restaurante o hotel para que seja possível calcular o custo de cada uma das atividades desenvolvidas pela empresa. As reformas, os produtos aptos – *amenities* e a lavanderia são gastos específicos do hotel, não sendo considerados no rateio do restaurante, que somados representam R\$ 133.960,32 e serão tratados nos gastos gerais de prestação de serviços.

Com relação à depreciação, foram identificados os bens imobilizados do hotel e do restaurante, sendo considerados os valores de depreciação fiscal em função do número elevado de bens imobilizados, bem como em função do desconhecimento por parte da administração dos mesmos.

Para fazer os rateios foram definidas para cada um dos gastos, bases de rateios conforme identificado na Tabela 10.

Tabela 10 – Bases de Rateio dos Gastos Gerais de Produção

Gastos Gerais de Produção	Base de Rateio
Aluguel	Faturamento
Materiais e Utensílios	Faturamento
Manutenção	Área
Elevador	Faturamento
IPTU	Área
Coleta de Resíduos	Faturamento
Água	Faturamento
Energia Elétrica	Consumo
Telefone	Faturamento
Internet	Faturamento
TV Cabo	Faturamento
Produtos de Limpeza	Área
Produtos Químicos	Área
Mão de Obra Manutenção	Área
Depreciação	Faturamento

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Considerando a Tabela 10, percebe-se que há três bases de rateio: faturamento, área e consumo. Para os gastos cuja base é a área, de acordo com informações da empresa, o hotel representa 96% e o restaurante 4% da área total da empresa.

A energia elétrica é rateada com base no consumo, sendo 85,72% para o hotel e 14,28% para o restaurante conforme controle do sócio. Com relação aos gastos rateados pelo faturamento, foram considerados os faturamentos de cada um dos produtos em relação ao total do faturamento da empresa, já considerando o hotel e o restaurante juntos.

Após realizar os rateios conforme as bases informadas na Tabela 10 e levando em consideração as informações acima citadas, foi possível determinar o custo total com gastos gerais de produção do restaurante no ano de 2014. Estes valores foram compilados e apresentam-se na Tabela 11.

Tabela 11 – Gastos Gerais de Produção do Restaurante

Gastos Gerais de Produção	Custo Total (R\$)
Aluguel	35.542,51
Materiais e Utensílios	1.086,26
Manutenção	6.968,26
Elevador	1.623,90
IPTU	1.126,13
Coleta de Resíduos	78,24
Água	53,62
Energia Elétrica	11.253,66
Telefone	1.436,58
Internet	377,80
TV Cabo	2.465,04
Produtos de Limpeza	681,69
Produtos Químicos	384,02
Mão de Obra Manutenção	685,64
Depreciação	3.458,20
<b>Total</b>	<b>67.221,55</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Com base nos valores apurados na Tabela 11, os custos com gastos gerais de produção foram alocados a cada um dos produtos produzidos pelo restaurante na proporção das vendas. Cada produto recebeu o custo de gastos de produção conforme a Tabela 12.

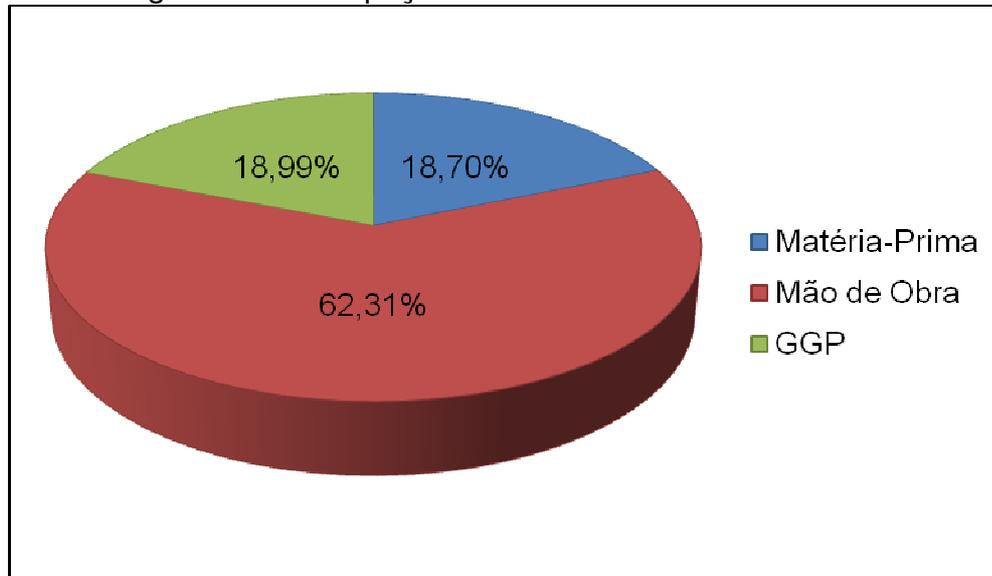
Tabela 12 – Custo Total de GGP do Restaurante por Produtos

Produto	Gastos Gerais de Produção Total (R\$)
Serviço de Buffet 01	16.017,91
Filé a Cavalo	4.215,64
Coffee Break 01	3.467,52
Filé Grelhado	3.917,30
Café Alfa Apto	3.110,87
Sopa de Capeletti	2.087,58
Filé à Parmegiana	2.903,98
Serviço de Buffet 03	2.305,67
Suco Natural Frutas	1.778,93
Strogonof de Filé	1.932,22
Refrigerante LT	1.959,93
Filé ao Molho Madeira	2.069,94
Massa Espaguete (Bavette)	1.494,18
Frango a Jardineira	1.794,79
Serviço de Buffet 02	1.559,89
Água Mineral s/gás 500 ml	1.360,61
Coffee Break 02	1.268,52
Sopa Canja de Galinha	1.192,71
Cerveja 01LN	902,28
Panqueca do Chefe	973,96
Torrada	1.485,02
Cerveja 02 LN	811,08
Hamburguer	410,86
Cerveja 03 LN	749,49
Sanduiche Prensado de Filé	1.080,68
Pizza Calabresa	862,66
Pizza Portuguesa	795,27
Filé Grelhado s/ Guarnição	680,48
Cerveja 04 LN	665,67
Vinho Merlot	345,21
Panqueca de Frango	569,67
Petit Gateau	427,95
Térmica de Café	609,50
Suco de Uva Tinto 500 ml	726,79
Sanduiche de Frango	686,80
<b>Total</b>	<b>67.221,55</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Com base nos dados apresentados acerca dos custos de matéria-prima, mão de obra e gastos gerais para produção, verificou-se a participação de cada um deles em relação ao custo total do período conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – Participação no custo total do Restaurante



Fonte: elaborado pelo autor

Ao analisar a Figura 2, percebe-se que o custo com mão de obra apresenta a maior representatividade no custo total do restaurante, seguido pelos gastos gerais de produção e matéria-prima.

### 3.4 CUSTOS DO HOTEL

#### 3.4.1 Insumos para Prestação de Serviços

O Hotel Alfa inclui no valor da diária o serviço de café da manhã e para produzi-lo, utiliza insumos como pães, sucos, queijo, presunto, manteiga, frutas, entre outros.

Estes insumos fazem parte do custo do serviço prestado e foram identificados ao longo do ano conforme a Tabela 13.

Tabela 13 – Custo Total de Insumos para Prestação de Serviços

Mês	Custo Total(R\$)
Jan/14	4.141,81
Fev/14	20.332,50
Mar/14	15.686,00
Abr/14	16.087,99
Mai/14	8.656,92
Jun/14	32.242,90
Jul/14	22.059,39
Ago/14	22.281,29
Set/14	12.455,77
Out/14	9.607,78
Nov/14	19.875,96
Dez/14	21.367,06
<b>Total</b>	<b>204.795,37</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Analisando a Tabela 13, percebe-se que para produzir o café da manhã do ano de 2014, a empresa teve um custo com insumos de R\$ 204.795,37. Como o custo do hotel será calculado de forma única, diferentemente do restaurante onde serão calculados os custos de cada produto, não foi preciso alocar o custo dos insumos para prestação de serviços à cada uma das diárias.

### 3.4.2 Mão de Obra

Da mesma forma que o restaurante, o hotel também precisa de colaboradores que executem serviços e possa ser possível atender aos hóspedes. Conforme demonstrado na Tabela 6, a empresa possui 5 setores, dos quais apenas a administração não é considerada custo de mão de obra do hotel, e sim, uma despesa.

Os valores de mão de obra foram extraídos da folha de pagamento gerada pelo escritório contábil, sendo considerados os valores de pró-labore, salários, FGTS, INSS, provisões de 13º salário e férias, bem como suas respectivas provisões de FGTS e INSS.

A atividade do hotel é abrangida pela Desoneração da Folha de Pagamento, porém esta desoneração não é integral, restando um percentual de cota patronal a

ser recolhido. Sobre o faturamento do hotel, a empresa tributa 2%, sendo que o RAT e os Terceiros incidem normalmente, nos percentuais de 2% e 5,8%, respectivamente.

Considerando os valores de custos de mão de obra conforme a Tabela 6, bem como os percentuais da Tabela 7, foram apurados os custos com mão de obra por setor relacionado ao hotel, sendo demonstrados na Tabela 14.

Setor	Mão de Obra Total (R\$)
Hospedagem	501.148,98
Serviços	279.334,04
Alimentos e Bebidas	164.874,58
<b>Total</b>	<b>945.357,60</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Ao analisar a Tabela 14, verifica-se que no ano de 2014 o custo com mão de obra do hotel foi de R\$ 945.357,60. Observa-se ainda, que o setor de hospedagem é o que representa o maior custo do período, somando R\$ 501.148,98.

### 3.4.3 Gastos Gerais de Prestação de Serviços

Somados aos insumos para prestação de serviços e a mão de obra, estão os gastos gerais de prestação de serviços, que juntos compõem o custo total do serviço prestado pelo hotel.

Sabe-se que a empresa teve em 2014, um custo total de R\$ 1.082.955,98 com gastos gerais de produção, sendo que para o cálculo do custo do hotel, as reformas, os produtos aptos – *amenities* e a lavanderia foram considerados, perfazendo os valores conforme demonstrado na Tabela 15.

Tabela 15 – Custo Total de Gastos Gerais de Prestação de Serviços

Gastos Gerais de Prestação de Serviços	Custo Total (R\$)
Aluguel	429.739,26
Materiais e Utensílios	14.217,41
Manutenção	166.348,65
Reformas	24.019,00
Elevador	19.551,39
IPTU	26.883,35
Coleta de Resíduos	942,76
Água	647,22
Energia Elétrica	67.553,46
Telefone	17.300,32
Internet	4.488,14
TV Cabo	29.819,34
Produtos de Limpeza	16.273,50
Produtos Aptos - <i>Amenities</i>	9.167,42
Produtos Químicos	16.934,19
Mão de Obra Manutenção	16.367,78
Depreciação	62.474,11
Lavanderia	93.007,13
<b>Total</b>	<b>1.015.734,43</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Conforme demonstra a Tabela 15, o hotel apresentou no ano de 2014 um custo com gastos gerais de serviços prestados no montante de R\$ 1.015.734,43 e os valores formam rateados conforme as bases descritas na Tabela 10.

Os gastos com as reformas, os produtos aptos – *amenities* e a lavanderia, não estão contemplados na Tabela 10, pois são custos apenas do hotel não necessitando de rateios.

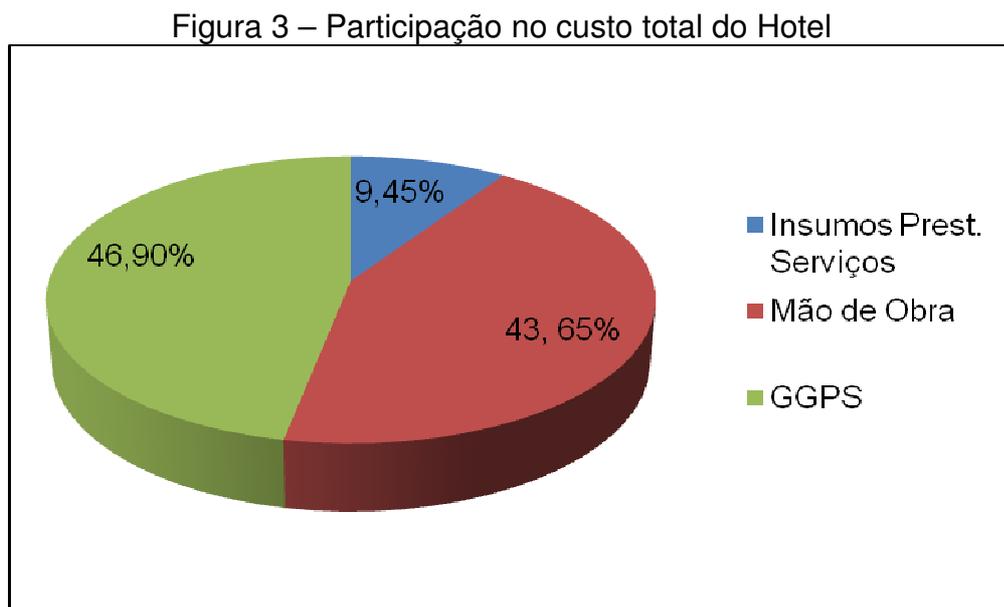
O aluguel recebeu o percentual correspondente à receita do hotel em relação à receita total, assim como os demais gastos que são rateados pelo faturamento, como é o caso dos materiais e utensílios, elevador, coleta de resíduos, água, telefone, internet, TV a cabo e a depreciação.

Com relação à depreciação, também para o hotel foi considerada a depreciação fiscal em função do número elevado de bens imobilizados, sendo que a depreciação destes somou ao longo do ano R\$ 62.474,11.

Os gastos com manutenção, IPTU, produtos de limpeza, produtos químicos e mão de obra da manutenção, foram rateados pela área recebendo cada um, o

custo correspondente a 96%. Já a energia elétrica, que é rateada pelo consumo, recebeu valor correspondente a 85,72% do custo total.

A partir dos dados evidenciados a respeito dos custos de insumos para prestação de serviços, mão de obra e gastos gerais para prestação de serviços, constatou-se a participação de cada um deles em relação ao custo total do período conforme demonstrado na Figura 3.



Fonte: elaborado pelo autor

De acordo com a Figura 3, no Hotel o custo com gastos gerais para prestação de serviços foi o custo mais significativo para a empresa, seguido pela mão de obra e insumos para prestação de serviços.

### 3.5 DESPESAS

Para manter-se em funcionamento, além dos custos com matéria-prima, mão de obra e demais gastos gerais, a empresa apresenta ainda despesas que somam R\$ 287.213,97.

As despesas com associações e entidades de classe, despesas com viagens e comissão sobre vendas são exclusivamente do hotel, não necessitando serem rateadas entre o hotel e o restaurante. A despesa com segurança é rateada pela área e as demais pelo percentual do faturamento em relação ao total.

Em posse destas informações, foi feita a distribuição das despesas conforme mostra a Tabela 16.

Tabela 16 – Despesas Hotel e Restaurante

Despesas	Restaurante (R\$)	Hotel (R\$)	Total (R\$)
Anúncios e Propagandas	827,85	9.974,67	10.802,52
Associações e Entidades de Classe	0,00	15.488,32	15.488,32
Sistema de Gestão Hoteleira	1.292,44	14.727,18	16.019,62
Despesas com Informática	943,69	11.412,70	12.356,39
Despesas com Segurança	71,89	1.716,27	1.788,16
Assessoria Ambiental	698,07	8.377,38	9.075,45
Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	140,29	1.672,91	1.813,20
Assessoria Contábil	6.686,07	81.222,64	87.908,71
Materiais de Uso e Consumo Administrativo	1.310,76	15.868,46	17.179,22
Despesas com Veículos	326,06	4.259,17	4.585,23
Seguros de Veículos	418,27	4.598,93	5.017,20
Despesas com Viagens	0,00	90,72	90,72
Assinaturas de Jornais e Revistas	309,68	3.732,44	4.042,12
Mão de Obra da Administração	928,16	11.612,05	12.540,21
Tarifas de Bancos	785,65	9.414,71	10.200,36
Tarifas de Cartões	3.149,83	37.764,59	40.914,42
Comissão s/ vendas - agências	0,00	37.392,12	37.392,12
<b>Totais</b>	<b>17.888,69</b>	<b>269.325,27</b>	<b>287.213,97</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Com exceção das despesas com segurança, que foram rateadas pela área, todas as demais foram rateadas com base no faturamento, ou seja, cada atividade recebeu percentual de despesas igual ao percentual de sua receita em relação à receita total. Ao analisar a Tabela 16, percebe-se que o hotel recebeu a maior parte das despesas no ano de 2014. Este fato se deu em razão da maioria das despesas ter sido rateada pelo faturamento, uma vez que faturamento do hotel é superior ao do restaurante.

### 3.6 APURAÇÃO DOS CUSTOS

#### 3.6.1 Custeio por Absorção

Já tendo sido calculados os custos e despesas do exercício de 2014, tanto para o restaurante quanto para o hotel, foi possível elaborar a apuração do resultado através do Custeio por Absorção.

Conforme a Tabela 17, 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 venda, como o ICMS, PIS e Cofins, com alíquotas de 10,20%, 1,65% e 7,60%, respectivamente. As informações acerca das despesas administrativas estão contempladas no Apêndice A.

Tabela 17 – Custeio por Absorção: Resultado do Restaurante

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Ao analisar a Tabela 17, verifica-se que o Restaurante no exercício de 2014 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.

A Tabela 17 apresenta o resultado total do restaurante, entretanto, no Apêndice B podem ser verificados os resultados de cada um dos produtos vendidos no exercício de 2014.

Ao considerar os valores descritos no referido Apêndice, constata-se que todos os produtos vendidos pelo restaurante no período abrangido por este estudo geraram prejuízo para a empresa.

Conforme desenvolvido no restaurante, o resultado do hotel também foi calculado através do Custeio por Absorção.

De acordo com a Tabela 18, 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. As informações acerca das despesas administrativas de vendas estão contempladas no Apêndice C.

Tabela 18 – Custeio por Absorção: Resultado do Hotel

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Ao contrário do restaurante que apresentou prejuízo no ano de 2014, o hotel gerou um lucro de R\$ 519.399,33 conforme demonstra da Tabela 18. 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.

### 3.6.2 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 acima, foram utilizadas as informações dos custos e despesas fixas, alcançando-se o resultado do restaurante conforme demonstrado na Tabela 19. As informações acerca dos custos e despesas fixas estão contempladas no Apêndice D.

Tabela 19 – Custeio Variável: Resultado do Restaurante

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Na Tabela 19 estão consideradas as margens de contribuição total, tendo sido elaborado o Apêndice E, para demonstrar a margem de contribuição unitária e total de cada um dos itens.

Considerando os resultados encontrados na Tabela 19 em conjunto com o Apêndice E, verifica-se que todos os produtos vendidos pelo restaurante no ano de

2014, 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 20.

Tabela 20 – Custeio Variável: Resultado do Hotel

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

A Tabela 20 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.

A Tabela 20 apresenta os custos e despesas fixas em sua totalidade, e desta forma, elaborou-se o Apêndice F que apresenta a formação dos custos e despesas fixas.

### 3.7 COMPARATIVO ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO

Para avaliar as atividades de hotelaria e restaurante desenvolvidas pelo Hotel Alfa Ltda no ano de 2014, para cada uma delas foram colhidos os dados de custos e despesas e posteriormente calculados os custos pelos métodos de custeio variável e absorção.

No custeio por absorção, todos os gastos gerais de produção do restaurante precisaram passar por rateios para que os valores pudessem ser alocados a cada um dos produtos vendidos. Ao efetuar rateios, aplica-se certa subjetividade, pois embora tenham sido buscadas bases de rateio adequadas para cada um dos custos, o rateio por si só já denota subjetividade. Entretanto, no custeio variável, estes gastos foram considerados como custos fixos não necessitando de rateios e por consequência, gerando informações gerenciais mais adequadas.

O custeio por absorção atende à Legislação fiscal, mas como o custo fixo do produto fica no estoque, sendo considerado apenas quando as mercadorias são vendidas, a informação gerada por este tipo de custeio não é tão eficiente quanto à gerada pelo custeio variável. Neste tipo de custeio, é possível verificar quais os itens que apresentam margem positiva e contribuem para o pagamento dos custos e despesas fixas, além de ser possível verificar as margens unitárias e totais de cada produto.

Com relação às despesas, tanto no custeio por absorção quanto no variável, as despesas que são comuns entre o hotel e o restaurante foram rateadas, algumas pela proporção do item no faturamento total, outras pela área e a energia elétrica pelo consumo.

Desta forma, os resultados obtidos em ambos os métodos de custeio apresentam uma pequena variação, pois no custeio variável foi utilizada uma média para as despesas e os custos variáveis, já que os valores não eram os mesmos ao longo dos meses.

Os valores encontrados nos dois métodos de custeio são representados pela Tabela 21.

Tabela 21 – Resultados da Empresa

Ramo de Atuação	Resultado Custeio por Absorção (R\$)	Resultado Custeio Variável (R\$)
Restaurante	-128.899,27	-123.900,14
Hotel	519.399,33	521.445,28

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

De acordo com a Tabela 21, que representa o resultado do período, já descontadas as provisões para Imposto de Renda e Contribuição Social, o restaurante gerou prejuízo para a empresa no ano de 2014, enquanto o hotel gerou lucro no mesmo período.

### 3.8 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 22 e 23.

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 22 – Custeio por Absorção: Resultado Consolidado

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

A Tabela 23 representa o resultado consolidado pelo método de Custeio Variável.

Tabela 23 – Custeio Variável: Resultado Consolidado

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

Fonte: elaborado do autor, com base nos dados da empresa

Conforme demonstrado na tabela 22, o lucro da empresa no ano de 2014 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 23, 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 24 e 25, respectivamente. A composição das despesas administrativas e das despesas de vendas referente à Tabela 24 está contemplada no Apêndice G, ao passo que os custos e despesas fixas da mencionados na Tabela 25 estão descritos no Apêndice H.

Tabela 24 – Custeio por Absorção: Resultado sem a existência do Restaurante

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Neste novo cenário, a Tabela 25 representa o resultado apurado pelo método de custeio variável.

Tabela 25 – Custeio Variável: Resultado sem a existência do Restaurante

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

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

Para elaborar as Tabelas 24 e 25 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 24 sabe-se que a empresa teria um lucro líquido de R\$ 453.446,26 apurando o resultado pelo custeio por absorção. Já, na Tabela 25, 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 22 e 23, pode-se concluir que o restaurante consumiu lucro líquido da empresa no ano de 2014. Pelo custeio por absorção, houve uma diferença de R\$ 19.120,44 que representa um o consumo de 4,22% e pelo variável encontrou-se uma diferença de R\$ 14.121,32 que perfaz um consumo de 3,10%.

Desta forma, houve consumo do lucro líquido da empresa pelo fato do restaurante estar em funcionamento no ano de 2014.

### 3.9 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Analisando-se as duas atividades desenvolvidas pelo Hotel Alfa no ano de 2014 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 os valores acima mencionados, 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 piores 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 no ano de 2014, 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 que em 2014 foi 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.

### 3.10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, foram observadas algumas limitações, como o cálculo da depreciação dos bens imobilizados e do custo da mão de obra ociosa. Verificou-se também, que a empresa precisa melhorar o controle interno no que tange às questões contábeis, sendo que poderia auxiliar no aprofundamento deste estudo nos aspectos mencionados anteriormente.

Sabe-se que a depreciação societária é a mais adequada para decisões gerenciais e desta forma, como sugestão para futuras pesquisas, propõe-se que sejam abordados os temas que não foram aprofundados neste trabalho, como a depreciação societária e o custo de oportunidade da mão de obra.

Observou-se que o custo com a mão de obra é o mais representativo na atividade do restaurante, embora também se saiba que este custo foi alocado aos

produtos conforme sua representatividade no faturamento total, pois ele existe e precisa ser considerado em alguma das atividades.

Entretanto, sabe-se que a capacidade produtiva do restaurante é maior do que a desempenhada no ano de 2014 e desta forma, este custo pode ser alvo de futuros estudos sendo possível verificar o custo de oportunidade da mão de obra. Logo, será possível verificar o custo para manter o restaurante em funcionamento em detrimento à decisão de não desenvolver esta atividade.

## 4 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 Ltda 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.

Houveram variações nos lucros e prejuízos calculados, porém isso se deu em função de ter sido utilizado para o custeio variável a média dos custos ao longo do ano. 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 de modo mais expressivo para 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 Ltda 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 realizado 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

ALMEIDA, J. *et al.* **Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas**. 1 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BADO, Cleber; MILANI, Gilberto Elói. **Fundamentos de contabilidade I**. Curitiba: IESDE, 2010.

BARRETTO, Margarita. **Manual de iniciação ao estudo do turismo**. 10.ed. Campinas, SP: Papirus, 2001.

BELTRÃO, Otto di. **Turismo: a indústria do século 21**. Osasco, SP: Novo Século, 2001.

BENI, Mário Carlos. **Globalização do turismo: megatendências do setor e a realidade brasileira**. 2.ed. ampl. e atual. São Paulo: Aleph, 2004.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade : teoria e prática**. 3.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2006. Disponível em <<http://online.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486977/pages/0>>. Acesso em 09 nov. 2014.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em 22 mar. 2015.

———. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em 23 set. 2014.

———. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em 22 mar. 2015.

———. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em 22 mar. 2015.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 2.ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

CARVALHO, Luiz Carlos Pereira de; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Introdução à economia do turismo**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. 9.ed. rev. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2001.

———. **O hotel como empresa**. 2.ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Sulina, 1982.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 2013/NBCTG16(R1) do Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2013/NBCTG16\(R1\)](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCTG16(R1))>. Acesso em 22 mar. 2015.

CHENA, Ching-Fu, SOOB, Kwok Tong. Cost structure and productivity growth of the Taiwanese international tourist hotels. **Tourism Management**, Volume 28, Issue 6, Pages 1400-1407, 2007. Disponível em <file:///G:/1-s2.0-S0261517707000143-main.pdf>. Acesso em 21 nov. 2014.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes**. São Paulo: Atlas, 2002.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **Pronunciamento Técnico CPC 13**. Disponível em <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/223\\_CPC\\_13.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/223_CPC_13.pdf)>. Acesso em 22 mar. 2015.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **Pronunciamento Técnico CPC 16(R1)**. Disponível em <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf)>. Acesso em 22 mar. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

———. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DAL MOLIN, Luiz. **Gestão de custos**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2008.

DIAS, Reinaldo; AGUIAR, Marina Rodrigues de. **Fundamentos do turismo: conceitos, normas e definições**. Campinas, SP: Alínea, 2002.

DIAS, Reinaldo. **Introdução ao turismo**. 1.ed. 4.reimpr. São Paulo Atlas, 2013. Disponível em <<http://online.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522464975/pages/62707430>>. Acesso em 11 out. 2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas** : métodos e técnicas. São Paulo: Pearson,2004. Disponível em <<http://ucs.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788587918949/pages/53>>. Acesso em 09 nov. 2014.

DUARTE, Vladir Vieira. **Administração de sistemas hoteleiros**: conceitos básicos. São Paulo: SENAC, 1996.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**. 13.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1991.

———. **Contabilidade industrial**: com apêndice de contabilidade agrícola. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores IBGE – Pesquisa Mensal de Serviços – Março 2015**. Disponível em <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Comercio\\_e\\_Servicos/Pesquisa\\_Mensal\\_de\\_Servicos/Fasciculo\\_Indicadores\\_IBGE/pms\\_201503caderno.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Comercio_e_Servicos/Pesquisa_Mensal_de_Servicos/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pms_201503caderno.pdf)>. Acesso em 26 mai. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998. 2 v.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAGE, Beatriz Helena Gelas; MILONE, Paulo César (Org.). **Turismo**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean; SIMAN, Lana Mara. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: Artmed; 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2 v.

———. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2 v.

LUNKES, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**: aspectos normativos, contabilidade, custos, análise das demonstrações contábeis, legislação fiscal e tributária, orçamento, gestão. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 2 v.

MATTAR NETO, João Augusto. **Metodologia científica na era da informática**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MINISTÉRIO DO TURISMO. **Boletim do Desempenho Econômico do Turismo**.

Disponível em <

[http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/export/sites/default/dadosefatos/conjuntura\\_economica/boletim\\_desempenho\\_turismo/download\\_boletim\\_desempenho\\_economico\\_turismo/Boletim\\_de\\_Desempenho\\_Economico\\_do\\_Turismo\\_Ano\\_XII\\_N\\_\\_46\\_Abril\\_2015.pdf](http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/export/sites/default/dadosefatos/conjuntura_economica/boletim_desempenho_turismo/download_boletim_desempenho_economico_turismo/Boletim_de_Desempenho_Economico_do_Turismo_Ano_XII_N__46_Abril_2015.pdf)>. Acesso em 26 de mai. 2015.

———. **Plano Nacional de Turismo 2013-2016**. Disponível em

<[http://www.turismo.gov.br/export/sites/default/turismo/noticias/todas\\_noticias/Noticias\\_download/PNT\\_2013-2016.pdf](http://www.turismo.gov.br/export/sites/default/turismo/noticias/todas_noticias/Noticias_download/PNT_2013-2016.pdf)>. Acesso em 23 set. 2014.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos** : planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A.C.R.; SOUZA, C.A. A Importância dos Estudos Sobre a Oferta – Caso dos 65 Destinos Indutores do Desenvolvimento Turístico Regional. In: SEMINÁRIO DE PESQUISA EM TURISMO DO MERCOSUL. VII SeminTur. 2012. Caxias do Sul. **Anais...** Caxias do Sul: UCS, 2012. Disponível em: <

[http://www.ucs.br/ucs/tplVSemintur%20eventos/seminarios\\_semintur/semin\\_tur\\_7/gt04/arquivos/04/03\\_51\\_09\\_Oliveira\\_Souza](http://www.ucs.br/ucs/tplVSemintur%20eventos/seminarios_semintur/semin_tur_7/gt04/arquivos/04/03_51_09_Oliveira_Souza) >. Acesso em: 17 mar. 2015.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO TURISMO. **Introdução ao turismo**. São Paulo: Roca, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

———. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.

———. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária : texto e exercícios. 7.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece. **Journal of Hospitality & Tourism Research**, vol. 33, 4: pp. 511-527, 2009. Disponível em

<<http://jht.sagepub.com/content/33/4/511.full.pdf+html>>. Acesso em 20 nov. 2014.

———. A survey of factors influencing the cost system design in hotels. **International Journal of Hospitality Management**, Volume 28, Issue 2, Pages 263-271, 2009. Disponível em <[http://ac.els-cdn.com/S0278431908000820/1-s2.0-S0278431908000820-main.pdf?\\_tid=d3a31eaa-70f0-11e4-a3b0-00000aacb362&acdnat=1416514217\\_363c88d6381fc6b831ea2f80503f21a4](http://ac.els-cdn.com/S0278431908000820/1-s2.0-S0278431908000820-main.pdf?_tid=d3a31eaa-70f0-11e4-a3b0-00000aacb362&acdnat=1416514217_363c88d6381fc6b831ea2f80503f21a4)>. Acesso em 20 nov. 2014.

PETROCCHI, Mario. **Hotelaria: planejamento e gestão**. 2.ed. São Paulo: Futura, 2002.

PIZZOLATO, Nelio Domingues. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000.

PROSERPIO, Renata. **O avanço das redes hoteleiras internacionais no Brasil**. São Paulo: Aleph, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade comercial fácil**. 17.ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2008.

———. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SARTOR, Lourdes Fellini. **Introdução ao turismo**. Caxias do Sul, RS: UCS, 1977.

SINGAL, Manisha. Effect of consumer sentiment on hospitality expenditures and stock returns. **International Journal of Hospitality Management**, Volume 31, Issue 2, Pages 511-521, 2012. Disponível em <[http://ac.els-cdn.com/S0278431911001186/1-s2.0-S0278431911001186-main.pdf?\\_tid=9437d704-71d8-11e4-89ef-00000aacb360&acdnat=1416613754\\_acaf6764f9152d6ab0e78e816e7bb19b](http://ac.els-cdn.com/S0278431911001186/1-s2.0-S0278431911001186-main.pdf?_tid=9437d704-71d8-11e4-89ef-00000aacb360&acdnat=1416613754_acaf6764f9152d6ab0e78e816e7bb19b)>. Acesso em 21 out. 2014.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de empresas comerciais**. São Paulo: Atlas, 2002. 2 v.

TOMAZZONI, Edegar Luis. **Turismo e desenvolvimento regional: dimensões, elementos e indicadores**. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2009.

VANDERBECK, Edward J; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11.ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. 4.ed. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2010.

———. **Contabilidade para hotéis e restaurantes**. Caxias do Sul: EDUCS, 2002.

## LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A – Custeio por Absorção: Resultado do Restaurante .....	116
Apêndice B – Custeio por Absorção: Resultado do Restaurante por Produto .....	117
Apêndice C – Custeio por Absorção: Resultado do Hotel .....	118
Apêndice D – Custeio Variável: Resultado do Restaurante .....	119
Apêndice E – Custeio Variável: Margem de Contribuição do Restaurante por Produto .....	120
Apêndice F – Custeio Variável: Resultado do Hotel.....	121
Apêndice G – Custeio por Absorção: Resultado sem a existência do Restaurante	122
Apêndice H – Custeio Variável: Resultado sem a existência do Restaurante.....	123

## APÊNDICE A – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO RESTAURANTE

<b>Receita Operacional Líquida</b>	<b>242.982,37</b>
<b>(-)Custo das Mercadorias Vendidas</b>	<b>353.992,94</b>
(-) Matéria-prima	66.213,60
(-) Mão de obra	220.557,80
(-) Gastos gerais de produção	67.221,55
<b>Prejuízo Operacional Bruto</b>	<b>(111.010,57)</b>
(-) Despesas Administrativas	17.888,69
(-) Anúncios e Propagandas	827,85
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	1.292,44
(-) Despesas com Informática	943,69
(-) Despesas com Segurança	71,89
(-) Assessoria Ambiental	698,07
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	140,29
(-) Assessoria Contábil	6.686,07
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	1.310,76
(-) Despesas com Veículos	326,06
(-) Seguros de Veículos	418,27
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	309,68
(-) Mão de Obra da Administração	928,16
(-) Tarifas de Bancos	785,65
(-) Tarifas de Cartões	3.149,83
(-) Despesas de Vendas	0,00
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>(128.899,27)</b>
(-) Provisão para IR	0,00
(-) Provisão CSLL	0,00
<b>Prejuízo Líquido do Exercício</b>	<b>(128.899,27)</b>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

## APÊNDICE B – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO RESTAURANTE POR PRODUTO

Produto	Receita Operacional Líquida	Matéria-Prima	Mão de Obra	Gastos Gerais de Produção	Resultado Bruto
Serviço de Buffet 01	59.880,87	-9.390,07	-49.307,51	-16.017,91	-14.834,62
Filé a Cavalo	14.305,68	-2.799,54	-14.148,13	-4.215,64	-6.857,63
Coffee Break 01	12.304,82	-6.179,14	-11.563,20	-3.467,52	-8.905,04
Filé Grelhado	13.148,98	-2.988,14	-13.233,34	-3.917,30	-6.989,80
Café Alfa Apto	10.541,58	-3.294,78	-10.212,44	-3.110,87	-6.076,52
Sopa de Capeletti	7.384,82	-1.958,32	-7.091,31	-2.087,58	-3.752,38
Filé à Parmegiana	9.755,41	-3.236,85	-9.910,93	-2.903,98	-6.296,35
Serviço de Buffet 03	8.254,76	-2.382,28	-8.233,38	-2.305,67	-4.666,56
Suco Natural Frutas	7.600,00	-319,32	-5.863,02	-1.778,93	-361,28
Strogonof de Filé	6.608,32	-1.153,94	-6.503,05	-1.932,22	-2.980,88
Refrigerante LT	8.309,00	-4.260,78	-6.540,56	-1.959,93	-4.452,27
Filé ao Molho Madeira	6.778,28	-1.830,62	-6.818,65	-2.069,94	-3.940,93
Massa Espaguete (Bavette)	5.224,47	-1.578,76	-4.968,29	-1.494,18	-2.816,75
Frango a Jardineira	5.980,84	-2.026,65	-6.035,84	-1.794,79	-3.876,45
Serviço de Buffet 02	5.461,29	-2.006,39	-5.377,91	-1.559,89	-3.482,90
Água Mineral s/gás 500 ml	5.777,50	-1.378,62	-4.511,59	-1.360,61	-1.473,31
Coffee Break 02	4.172,49	-1.745,74	-4.012,24	-1.268,52	-2.854,01
Sopa Canja de Galinha	4.111,27	-717,50	-3.995,71	-1.192,71	-1.794,65
Cerveja 01 LN	3.905,00	-2.042,02	-2.937,33	-902,28	-1.976,64
Panqueca do Chefe	3.358,94	-820,30	-3.220,88	-973,96	-1.656,20
Torrada	4.916,77	-1.774,25	-5.086,86	-1.485,02	-3.429,35
Cerveja 02 LN	3.435,00	-1.809,93	-2.617,28	-811,08	-1.803,29
Hamburguer	1.528,44	-390,95	-1.209,57	-410,86	-482,95
Cerveja 03 LN	3.180,00	-1.691,24	-2.433,15	-749,49	-1.693,87
Sanduíche Prensado de Filé	3.608,64	-1.000,46	-3.629,03	-1.080,68	-2.101,53
Pizza Calabresa	2.965,85	-1.061,12	-2.923,99	-862,66	-1.881,92
Pizza Portuguesa	2.730,65	-1.025,58	-2.661,01	-795,27	-1.751,22
Filé Grelhado s/ Guarnição	2.295,68	-342,60	-2.246,54	-680,48	-973,95
Cerveja 04 LN	2.880,00	-1.479,41	-2.193,44	-665,67	-1.458,52
Vinho Merlot	1.600,00	-671,56	-1.081,32	-345,21	-498,09
Panqueca de Frango	1.969,45	-374,77	-1.880,16	-569,67	-855,15
Petit Gateau	1.461,98	-141,86	-1.308,14	-427,95	-415,97
Térmica de Café	2.139,81	-304,94	-2.040,85	-609,50	-815,48
Suco de Uva Tinto 500 ml	3.094,00	-1.376,10	-2.469,33	-726,79	-1.478,23
Sanduíche de Frango	2.311,79	-659,06	-2.291,80	-686,80	-1.325,87
<b>Totais</b>	<b>242.982,37</b>	<b>-66.213,60</b>	<b>-220.557,80</b>	<b>-67.221,55</b>	<b>-111.010,57</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

### APÊNDICE C – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO DO HOTEL

<b>Receita Operacional Líquida</b>	<b>3.185.817,73</b>
<b>(-)Custo dos Serviços Prestados</b>	<b>2.165.887,40</b>
(-) Insumos para Prestação de Serviços	204.795,37
(-) Mão de Obra	945.357,60
(-) Gastos gerais de prestação de serviços	1.015.734,43
<b>Lucro Operacional Bruto</b>	<b>1.019.930,32</b>
(-) Despesas Administrativas	231.842,43
(-) Anúncios e Propagandas	9.974,67
(-) Associações e Entidades de Classe	15.488,32
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	14.727,18
(-) Despesas com Informática	11.412,70
(-) Despesas com Segurança	1.716,27
(-) Assessoria Ambiental	8.377,38
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	1.672,91
(-) Assessoria Contábil	81.222,64
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	15.868,46
(-) Despesas com Veículos	4.259,17
(-) Seguros de Veículos	4.598,93
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	3.732,44
(-) Mão de Obra da Administração	11.612,05
(-) Tarifas de Bancos	9.414,71
(-) Tarifas de Cartões	37.764,59
(-) Despesas de Vendas	37.482,84
(-) Despesas com Viagens	90,72
(-) Comissão s/ vendas - agências	37.392,12
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>750.605,05</b>
(-) Provisão para IR	163.651,26
(-) Provisão CSLL	67.554,45
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>519.399,33</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

**APÊNDICE D – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO DO RESTAURANTE**

<b>Margem de Contribuição Total</b>	<b>180.402,58</b>
(-) Custos Fixos	286.414,03
(-) Mão de Obra	219.192,49
(-) Aluguel	35.542,51
(-) Materiais e Utensílios	1.086,26
(-) Manutenção	6.968,26
(-) Elevador	1.623,90
(-) IPTU	1.126,13
(-) Coleta de Resíduos	78,24
(-) Água	53,62
(-) Energia Elétrica	11.253,66
(-) Telefone	1.436,58
(-) Internet	377,80
(-) TV Cabo	2.465,04
(-) Produtos de Limpeza	681,69
(-) Produtos Químicos	384,02
(-) Mão de Obra Manutenção	685,64
(-) Depreciação	3.458,20
(-) Despesas Fixas	17.888,69
(-) Anúncios e Propagandas	827,85
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	1.292,44
(-) Despesas com Informática	943,69
(-) Despesas com Segurança	71,89
(-) Assessoria Ambiental	698,07
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	140,29
(-) Assessoria Contábil	6.686,07
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	1.310,76
(-) Despesas com Veículos	326,06
(-) Seguros de Veículos	418,27
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	309,68
(-) Mão de Obra da Administração	928,16
(-) Tarifas de Bancos	785,65
(-) Tarifas de Cartões	3.149,83
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>(123.900,14)</b>
(-) Provisão para IR	0,00
(-) Provisão CSLL	0,00
<b>Prejuízo Líquido do Exercício</b>	<b>(123.900,14)</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

**APÊNDICE E – CUSTEIO VARIÁVEL: MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO RESTAURANTE POR PRODUTO**

Produto	PV Líquido	Matéria-Prima	MC Unit.	Quantidade Vendida	MC Total
Serviço de Buffet 01	36,25	5,57	30,67	1652	50.672,58
Filé a Cavalo	25,78	5,05	20,73	555	11.504,61
Coffee Break 01	9,67	4,04	5,62	1273	7.160,02
Filé Grelhado	22,55	5,14	17,41	583	10.151,84
Café Alfa Apto	18,53	5,79	12,73	569	7.244,44
Sopa de Capeletti	12,89	3,40	9,49	573	5.436,18
Filé à Parmegiana	26,58	8,86	17,72	367	6.504,88
Serviço de Buffet 03	22,55	4,91	17,64	366	6.456,10
Suco Natural Frutas	4,00	0,17	3,83	1900	7.281,22
Strogonof de Filé	22,55	3,95	18,61	293	5.452,03
Refrigerante LT	3,50	1,80	1,70	2374	4.038,42
Filé ao Molho Madeira	26,58	7,25	19,33	255	4.928,27
Massa Espaguete (Bavette)	18,53	5,58	12,95	282	3.651,74
Frango a Jardineira	20,14	6,83	13,31	297	3.952,66
Serviço de Buffet 02	16,11	4,43	11,68	339	3.960,80
Água Mineral s/gás 500 ml	2,50	0,60	1,90	2311	4.401,05
Coffee Break 02	11,28	2,36	8,92	370	3.301,09
Sopa Canja de Galinha	12,89	2,26	10,62	319	3.389,28
Cerveja 01 LN	5,00	2,60	2,40	781	1.871,17
Panqueca do Chefe	12,08	2,95	9,13	278	2.538,15
Torrada	11,28	4,06	7,22	436	3.147,32
Cerveja 02 LN	5,00	2,62	2,38	687	1.631,63
Hamburguer	13,29	1,98	11,31	115	1.301,01
Cerveja 03 LN	5,00	2,66	2,34	636	1.491,00
Sanduíche Prensado de Filé	16,11	4,50	11,61	224	2.600,12
Pizza Calabresa	11,28	4,03	7,25	263	1.905,85
Pizza Portuguesa	12,08	4,54	7,54	226	1.703,61
Filé Grelhado s/ Guarnição	12,08	1,76	10,32	190	1.960,53
Cerveja 04 LN	5,00	2,56	2,44	576	1.405,66
Vinho Merlot	50,00	12,24	37,76	32	1.208,24
Panqueca de Frango	12,08	2,30	9,78	163	1.594,14
Petit Gateau	12,08	0,97	11,11	121	1.344,59
Térmica de Café	8,46	1,21	7,25	253	1.833,29
Suco de Uva Tinto 500 ml	7,00	3,09	3,91	442	1.726,15
Sanduíche de Frango	11,28	3,21	8,06	205	1.652,92
<b>Totais</b>					<b>180.402,58</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

## APÊNDICE F – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO DO HOTEL

<b>Margem de Contribuição Total</b>	<b>2.852.669,05</b>
(-) Custos Fixos	1.868.084,90
(-) Mão de Obra	945.357,60
(-) Aluguel	429.739,26
(-) Materiais e Utensílios	14.217,41
(-) Manutenção	166.348,65
(-) Reformas	24.019,00
(-) Elevador	19.551,39
(-) IPTU	26.883,35
(-) Coleta de Resíduos	942,76
(-) Água	647,22
(-) Energia Elétrica	67.553,46
(-) Telefone	17.300,32
(-) Internet	4.488,14
(-) TV Cabo	29.819,34
(-) Produtos de Limpeza	16.273,50
(-) Produtos Químicos	9.167,42
(-) Produtos Aptos - <i>Amenities</i>	16.934,19
(-) Mão de Obra Manutenção	16.367,78
(-) Depreciação	62.474,11
(-) Despesas Fixas	231.933,15
(-) Anúncios e Propagandas	9.974,67
(-) Associações e Entidades de Classe	15.488,32
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	14.727,18
(-) Despesas com Informática	11.412,70
(-) Despesas com Segurança	1.716,27
(-) Assessoria Ambiental	8.377,38
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	1.672,91
(-) Assessoria Contábil	81.222,64
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	15.868,46
(-) Despesas com Veículos	4.259,17
(-) Seguros de Veículos	4.598,93
(-) Despesas com Viagens	90,72
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	3.732,44
(-) Mão de Obra da Administração	11.612,05
(-) Tarifas de Bancos	9.414,71
(-) Tarifas de Cartões	37.764,59
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>752.650,99</b>
(-) Provisão para IR	163.651,26
(-) Provisão CSLL	67.554,45
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>521.445,28</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

**APÊNDICE G – CUSTEIO POR ABSORÇÃO: RESULTADO SEM A EXISTÊNCIA DO RESTAURANTE**

<b>Receita Operacional Líquida</b>	<b>3.185.817,73</b>
<b>(-)Custo dos Serviços Prestados</b>	<b>2.255.770,02</b>
(-) Insumos para Prestação de Serviços	204.795,37
(-) Mão de obra	982.997,91
(-) Gastos gerais de prestação de serviços	1.067.976,74
<b>Lucro Operacional Bruto</b>	<b>930.047,71</b>
(-) Despesas Administrativas	241.888,72
(-) Anúncios e Propagandas	10.802,52
(-) Associações e Entidades de Classe	15.488,32
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	8.400,00
(-) Despesas com Informática	12.356,39
(-) Despesas com Segurança	1.788,16
(-) Assessoria Ambiental	9.075,45
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	1.813,20
(-) Assessoria Contábil	87.908,71
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	17.179,22
(-) Despesas com Veículos	4.585,23
(-) Seguros de Veículos	5.017,20
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	4.042,12
(-) Mão de Obra da Administração	12.317,42
(-) Tarifas de Bancos	10.200,36
(-) Tarifas de Cartões	40.914,42
(-) Despesas de Vendas	37.482,84
(-) Despesas com Viagens	90,72
(-) Comissão s/ vendas - agências	37.392,12
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>650.676,15</b>
(-) Provisão para IR	138.669,04
(-) Provisão CSLL	58.560,85
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>453.446,26</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa

**APÊNDICE H – CUSTEIO VARIÁVEL: RESULTADO SEM A EXISTÊNCIA DO RESTAURANTE**

<b>Margem de Contribuição Total</b>	<b>2.852.669,05</b>
(-) Custos Fixos	1.957.967,51
(-) Mão de Obra	982.997,91
(-) Aluguel	465.281,77
(-) Materiais e Utensílios	15.303,67
(-) Manutenção	173.316,91
(-) Reformas	24.019,00
(-) Elevador	21.175,29
(-) IPTU	28.009,48
(-) Coleta de Resíduos	1.021,00
(-) Água	700,84
(-) Energia Elétrica	67.553,46
(-) Telefone	18.736,90
(-) Internet	4.865,94
(-) TV Cabo	32.284,38
(-) Produtos de Limpeza	16.955,19
(-) Produtos Químicos	9.551,44
(-) Produtos Aptos - <i>Amenities</i>	16.934,19
(-) Mão de Obra Manutenção	16.786,03
(-) Depreciação	62.474,11
(-) Despesas Fixas	241.979,44
(-) Anúncios e Propagandas	10.802,52
(-) Associações e Entidades de Classe	15.488,32
(-) Sistema de Gestão Hoteleira	8.400,00
(-) Despesas com Informática	12.356,39
(-) Despesas com Segurança	1.788,16
(-) Assessoria Ambiental	9.075,45
(-) Serviços Médicos a Hóspedes e Funcionários	1.813,20
(-) Assessoria Contábil	87.908,71
(-) Materiais de Uso e Consumo Administrativo	17.179,22
(-) Despesas com Veículos	4.585,23
(-) Seguros de Veículos	5.017,20
(-) Despesas com Viagens	90,72
(-) Assinaturas de Jornais e Revistas	4.042,12
(-) Mão de Obra da Administração	12.317,42
(-) Tarifas de Bancos	10.200,36
(-) Tarifas de Cartões	40.914,42
<b>Resultado Antes do IR/CSLL</b>	<b>652.722,09</b>
(-) Provisão para IR e CSLL	197.229,89
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>455.492,20</b>

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos dados da empresa