

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DA SAZONALIDADE NUMA EMPRESA DO
RAMO HOTELEIRO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Eliane Peres
Kate Cristina Müller**

**Santa Maria, RS, Brasil
2009**

ANÁLISE DA SAZONALIDADE NUMA EMPRESA DO RAMO HOTELEIRO

por

**Eliane Peres
Kate Cristina Müller**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Sérgio Rossi Madruga

Santa Maria, RS, Brasil

2009

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**ANÁLISE DA SAZONALIDADE NUMA EMPRESA DO RAMO
HOTELEIRO**

elaborada por
Eliane Peres
Kate Cristina Müller

como requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA

Sérgio Rossi Madruga
(Presidente/Orientador)

Gilberto Brondani (UFSM)

Robson Machado da Rosa(UFSM)

Santa Maria, 29 de junho de 2009.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradecemos a Deus por estarmos aqui e podermos, através de nossos esforços e vontade, realizar esta conquista tão sonhada e desejada.

Às nossas famílias, pelo carinho, confiança e apoio depositados, não apenas nesta fase tão importante de nossas vidas, como em todas as demais etapas pelas quais passamos para chegar aqui.

Aos colegas de faculdade, pelos momentos vividos, alegrias compartilhadas e pelos laços de amizade formados nestes quatro anos e meio de estudos.

Aos professores, pelos conhecimentos passados e disponibilidade para ajudar quando precisávamos de orientações. Ao professor Sérgio Rossi Madruga, que como nosso orientador, conduziu o processo de forma a incentivar o esforço próprio, estando à nossa disposição para retirar as dúvidas.

À empresa, pela oportunidade e confiança que nos foi dada para a realização deste trabalho e por nos proporcionar experiência, agregando conhecimentos neste início de vida profissional.

“Se você conhece o seu inimigo e conhece a si mesmo, não precisa temer o resultado de uma centena de batalhas”.

(Sun Tzu, 500 a.C)

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

ANÁLISE DA SAZONALIDADE NUMA EMPRESA DO RAMO HOTELEIRO

AUTORAS: ELIANE PERES

KATE CRISTINA MÜLLER

ORIENTADOR: Prof. SÉRGIO ROSSI MADRUGA

Data e Local da Defesa: Santa Maria-RS, junho de 2009

O presente trabalho apresenta um estudo realizado em uma empresa de médio porte do segmento hoteleiro, localizado na cidade de Tramandaí-RS. Buscou-se, neste estudo, realizar um aprofundamento dos conhecimentos a respeito do hotel como empresa e uma contextualização do setor turístico na economia atual bem como elaborar uma análise dos possíveis efeitos da sazonalidade nos resultados do hotel, em função de sua localização em região litorânea, cuja característica é apresentar grandes oscilações de demanda entre a alta e baixa estação. Para tal foram utilizados os conceitos relativos à contabilidade de custos e gerencial e a coleta de dados, referentes ao exercício de 2008, com os gestores e contador da empresa, cujos valores subsidiaram os cálculos relativos ao ponto de equilíbrio e ao ponto de fechamento da mesma. Através da análise destes pode-se verificar que a manutenção dos serviços de hospedagem durante todo o período é uma decisão apropriada em relação à cobertura dos custos fixos da empresa e a obtenção de lucro, o que inviabiliza o encerramento de suas atividades durante a baixa estação. Porém, para que tal decisão possa ser realizada de maneira eficiente faz-se necessário um maior envolvimento dos colaboradores com o processo de gestão financeira e o entrosamento do hotel com a própria contabilidade, o que poderia possibilitar a implementação de um trabalho de controle e gestão de custos. Percebeu-se ainda a carência de uma visão estratégica dos gestores, ou seja, voltada para longo prazo, o que parece caracterizar o pensamento global de toda a região.

Palavras-chave: custo-volume-lucro; ponto de equilíbrio; ponto de fechamento; sazonalidade

ABSTRACT

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

ANALYSIS OF THE INSTABILITY IN THE CUSTOMERS' DEMAND IN A COMPANY OF THE HOTEL BRANCH

AUTORAS: ELIANE PERES

KATE CRISTINA MÜLLER

ORIENTADOR: Prof. SÉRGIO ROSSI MADRUGA

Data e Local da Defesa: Santa Maria-RS, junho de 2009

The present work presents a study accomplished in a company of medium load of the hotel segment, located in the city of Tramandaí-RS. It was looked for, in this study, to accomplish a larger knowledge regarding the hotel as company and an explanation of the tourist section in the current economy as well as to elaborate an analysis of the possible effects of the instability in the customers' demand in the results of the hotel, in function of his/her location in coastal area, whose characteristic is to present great demand oscillations between the discharge and low station. For such the relative concepts were used to the accounting of costs and managerial and the collection of data, regarding the exercise of 2008, with the managers and accountant of the company, whose values subsidized the relative calculations to the balance point and the point of closing of the same. Through the analysis of these it can be verified that the maintenance of the lodging services during the whole period is an appropriate decision in relation to the covering of the fixed costs of the company and the profit obtaining, what makes unfeasible the closing of their activities during the low station. However, so that such decision can be accomplished in an efficient way is done necessary a larger involvement of the collaborators with the process of financial administration and the integration of the hotel with the own accounting, what could make possible the implementation of a control work and administration of costs. It was still noticed the lack of a strategic vision of the managers, in other words, gone back to long period, the one that seems characterize the global thought of the whole area.

word-key: cost-volume-profit, break-even-point, closing point, instability in the customers' demand

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Gráfico do Custo Fixo.....	22
FIGURA 2 – Gráfico do Custo Variável.....	23
FIGURA 3 – Gráfico do Custo Semivariável	23
QUADRO 1 – Classificação dos Custos	16
FIGURA 4 – Receita Total e Custos Totais	61
FIGURA 5 – Gráfico do Ponto de Equilíbrio em Unidades e reais (R\$)	63

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Receitas e Despesas Totais, Custos Fixos e Variáveis	49
TABELA 2 – Custos Fixos Elimináveis	51
TABELA 3 – Cálculo da Margem de Contribuição	53
TABELA 4 – Margem de Contribuição Unitária e Total (R\$)	55
TABELA 5 – Ponto de Equilíbrio em Unidades e Total (R\$)	57
TABELA 6 – Cálculo da Porcentagem dos Custos Variáveis sobre receita no PE ...	58
TABELA 7 – Ponto de Fechamento em Quantidades/Leitos.....	60
TABELA 8 – Ponto de Equilíbrio Contábil em Quantidades X Total de leitos ocupados ao mês	62
TABELA 9 – Ponto de Equilíbrio Contábil em reais X Receita Bruta Mensal	62
TABELA 10 – Ponto de Fechamento em Quantidades X Ocupação Real.....	64
TABELA 11 – Projeção do Resultado Mensal da empresa	66
TABELA 12 – Total de leitos Disponíveis X Leitos Ocupados X Leitos Ociosos ao mês.....	67
TABELA 13 – Influência no lucro com variações no preço e volume de ocupação...	68

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Estatística de Ocupação do Hotel de Janeiro a Abril de 2008	76
ANEXO B – Estatística de Ocupação do Hotel de Maio a Agosto de 2008	77
ANEXO C – Estatística de Ocupação do Hotel Setembro a Dezembro de 2008.....	78
ANEXO D – Estatística de Ocupação do Hotel no Período de 2008	79

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema	13
1.2 Delimitação do Tema	13
1.3 Objetivos	13
1.3.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos específicos.....	14
1.4 Justificativa	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Controladoria	16
2.1.1 Missão da Controladoria	17
2.1.2 Funções da Controladoria	18
2.1.3 Instrumentos da Controladoria.....	19
2.2 Custos	20
2.2.1 Histórico	20
2.2.2 Conceitos de custos	21
2.2.3 Classificação dos custos	22
2.2.3.1 Custos fixos, variáveis e semivariáveis.....	22
2.2.3.2 Custos Diretos e Indiretos	24
2.3 Métodos de Custeio	25
2.3.1 Custeio por Absorção	25
2.3.2 Custeio Variável	26
2.3.3 Custeio ABC	27
2.4 Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	28
2.4.1 Margem de Contribuição.....	29
2.4.2 Ponto de Equilíbrio.....	30

2.4.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro	32
2.4.3 Ponto de Fechamento	33
2.5 Contabilidade Gerencial como foco à tomada de decisão	33
2.6 Turismo	35
2.7 Sazonalidade	36
2.8 O Setor Hoteleiro	38
2.8.1 O Papel da Contabilidade no Setor	39
3 MÉTODOS E TÉCNICAS	42
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS	44
4.1 Histórico da região - Tramandaí	44
4.2 A Empresa em estudo	46
4.3 Procedimentos Realizados	46
4.4 Cálculo da Margem de Contribuição	53
4.5 Cálculo do Ponto de Equilíbrio	56
4.6 Cálculo do Ponto de Fechamento	59
4.7 Análise dos resultados	61
4.7.1 Análise acerca do Ponto de Equilíbrio	61
4.7.2 Análise acerca do Ponto de Fechamento	64
4.7.3 Análise entre os meses de maior e menor ocupação	65
4.7.4 Análise Complementar	67
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	69
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

1 INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica e social dos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, o setor de serviços vem ocupando lugar de destaque, tanto na geração de riqueza quanto de empregos. A expectativa é de que estes números continuem crescendo, principalmente em relação à “indústria do turismo”. O Brasil vem despertando para a importância do setor, na medida em que percebe sua contribuição para o crescimento da economia.

O setor de turismo vive assim um momento de expansão. E junto deste cresce também o setor hoteleiro. O aumento natural da concorrência faz com que as empresas busquem novos investimentos, tanto em instalações quanto em ampliação de serviços como em propaganda e publicidade. Mas para que um empreendimento possa ter um real acompanhamento de sua situação econômica e quais os resultados que vêm realmente alcançando torna-se necessário o auxílio de um ferramental mais técnico e cronológico, nesse caso, a contabilidade.

Assim, os hotéis devem procurar formas viáveis para reduzir seus gastos e aumentar o seu faturamento. Para que isso aconteça é necessário que o empreendimento tenha uma boa gestão de custos para auxílio à tomada de decisão, principalmente devido à sazonalidade que permeia em grande escala esse setor da economia.

Por tudo isso, bem como em função da carência de informações concretas e atualizadas na área, e visto que os gestores vêm percebendo a importância de um trabalho mais voltado à tomada de decisões, buscou-se mostrar que é possível desenvolver um controle de custos, receitas e despesas de um hotel de pequeno porte, e o que se faz necessário para que tal mecanismo possa tornar-se realmente eficiente e útil no desenvolvimento do negócio e de todo o setor.

Na hotelaria, como em qualquer outro setor, a contabilidade é um imperativo para bem controlar as atividades e os resultados, seja um grande complexo hoteleiro, um hotel de turismo, ou uma pousada na praia ou na montanha. Muitos empreendimentos estão aí, no mercado, sofrendo os revezes e os altos e baixos que são próprios do setor. E para bem enfrentar as turbulências e conduzir o negócio com acerto, a contabilidade ocupa lugar de destaque, pela sua visão abrangente e

por disponibilizar informações precisas sobre a marcha dos negócios: custos, receitas, despesas, resultados, etc.

Sendo assim, a contabilidade de custos vem como uma possibilidade de “alavanca” para a melhoria da competitividade, já que a minimização de custos muitas vezes está no adequado gerenciamento dos detalhes. Para que estes objetivos possam ser alcançados a primeira ação é um estudo acurado e a implementação de um sistema de custeio que traga indicadores úteis para a tomada de decisão.

Neste trabalho buscou-se apresentar a utilidade prática de uma destas ferramentas, através da análise do Custo-Volume-Lucro, mostrando através do cálculo do Ponto de Equilíbrio e do Ponto de Fechamento de um hotel de médio porte localizado na cidade de Tramandaí – RS, os efeitos das mudanças nos custos e do nível de ocupação sobre a lucratividade do mesmo, durante o exercício de 2008.

1.1 Tema

Relação do custo, volume e lucro.

1.2 Delimitação do Tema

Estudo da relação Custo-Volume-Lucro através de dados financeiros obtidos de um hotel de médio porte, localizado na cidade de Tramandaí – RS. As informações foram coletadas entre os meses de janeiro e março de 2009, sendo referentes ao exercício de 2008.

1.3 Objetivos

Através dos objetivos propostos buscou-se verificar a viabilidade financeira do hotel em estudo para manter-se em atividade durante todos os meses do ano, em função das oscilações entre oferta e procura, ocorridas no período de baixa e alta estação.

1.3.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo subsidiar o cálculo do ponto de equilíbrio para verificar a viabilidade ou não da abertura do hotel em estudo, em períodos de baixa temporada.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantar os custos fixos, variáveis, semivariáveis e elimináveis, o preço dos serviços prestados e o nível de ocupação dos leitos, a fim de subsidiar o cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e do ponto de fechamento do hotel em estudo;
- Analisar os resultados obtidos através do cálculo do ponto de equilíbrio e do ponto de fechamento;
- Demonstrar como o processo decisório dos gestores pode estar afetando o resultado econômico da empresa, fazendo-se as devidas considerações e recomendações à mesma, para obtenção de melhorias.

1.4 Justificativa

Como as empresas trabalham visando maior lucro e menor custo, torna-se necessário uma adequação contínua à realidade econômica, controles rígidos e definidos através da teoria e prática da análise de custos.

Esse trabalho justifica-se pela importância da contabilidade de custos na gestão de uma organização e como forma de servir de ferramenta à tomada de decisão.

Para que se possa compreender com mais afinco a contabilidade de custos faz-se necessária uma abordagem de um estudo dos seus princípios, conceitos e origens, que darão uma melhor idéia para justificar o presente estudo. Junto disto, o estudo de caso servirá como uma tentativa de demonstrar na prática as teorias em questão, buscando encontrar através do cálculo do ponto de equilíbrio e do ponto de fechamento do hotel dados mais concretos para estudo e análise de resultados.

Julga-se de extrema importância gerencial o ferramental que propicie meios de analisar as relações custo, volume e lucro dos negócios de uma empresa. Dentro disto, o setor hoteleiro vem como objeto deste estudo de caso, pelo fato de sofrer constantemente as oscilações causadas pela demanda durante o período de baixa temporada.

Acredita-se que um estudo mais detalhado dos custos envolvidos neste tipo de atividade poderá servir de base para decisões mais acuradas acerca de como manter suas atividades.

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, sendo que o capítulo 1 oferece um panorama geral sobre o tema escolhido, contendo os objetivos gerais e específicos e a justificativa do trabalho.

O Capítulo 2 dedica-se ao referencial teórico, que traz toda a fundamentação do trabalho.

O Capítulo 3 refere-se aos aspectos metodológicos que caracterizam a pesquisa, como o tipo de pesquisa realizada, procedimentos e técnicas de coleta de dados.

O Capítulo 4 traz uma descrição geral do ambiente onde está inserido o hotel, bem como a apresentação deste, além disto, mostra os cálculos e resultados obtidos através de informações buscadas dentro da empresa e da contabilidade, bem como as análises feitas acerca destes.

O Capítulo 5, ao final, apresenta a conclusão do presente estudo, incluindo considerações finais, contribuições e limitações do mesmo bem como recomendações à empresa em estudo, seguido das referências consultadas para a elaboração do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo tratará da importância e necessidade da controladoria e da contabilidade de custos para as entidades, tendo em vista que esta será a fonte principal de coleta de dados para futuras análises acerca dos cálculos do ponto de equilíbrio e de fechamento.

2.1 Controladoria

A possibilidade de uma análise coordenada e estruturada de um sistema de gestão de custos recairá em um primeiro momento nos conceitos e práticas referentes ao controle interno de uma organização. A controladoria fornece um vasto campo de medidas, que vão desde o planejamento estratégico de suas ações, a definição de objetivos a curto e longo prazo bem como a possibilidade de um verdadeiro acompanhamento de resultados, espelhado na realidade dos fatos contábeis incorridos e que poderão vir a incorrer. Para que tal fato seja possível, faz-se necessário, além do interesse pelo acompanhamento e gerenciamento de informações, um cuidado e atenção voltados a todos os procedimentos realizados em uma organização, desde a entrada dos insumos até a saída do produto final ou prestação de um serviço.

Essa medida também exige uma conexão de idéias e troca de informações entre todos os seus usuários, ou seja, gestores e demais colaboradores. A troca de informações úteis à tomada de decisão só se faz possível quando todos os envolvidos estão cientes de seus papéis bem como a própria gestão mantém com clareza seus objetivos e expectativas em relação à obtenção de resultados.

A controladoria, segundo Catelli (2001), identifica-se como uma evolução natural da contabilidade tradicional e seu campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros em algum ambiente.

Figueiredo e Caggiano (1997, apud MOSIMANN, ALVES e FISCH, 1993) definem a controladoria como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas.

De acordo com Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 81) “a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.”

Catelli (2001, p. 344) assim a define:

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Assim, pode-se observar a controladoria sobre estes dois enfoques, como ramo do conhecimento e como unidade administrativa, sendo que no primeiro, segundo Catelli (2001, p. 344) ela “é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica”, e sob o segundo, Catelli (2001) diz que a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da Tecnologia de Gestão, e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores de modo a conduzir à otimização do resultado global da organização.

Sob o enfoque como órgão administrativo, Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 81) afirmam que:

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997) devido à evolução e complexidade na organização das empresas houve a separação entre a função contábil e a financeira e, com isto, ocorreu o surgimento e desenvolvimento de uma função diferenciada, denominada Controladoria.

2.1.1 Missão da controladoria

Segundo Catelli (2001, p. 346) “a missão da controladoria será: assegurar a otimização do resultado econômico da organização.”

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 26) ratificam a idéia, onde afirmam que “a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.”

De acordo com Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 83) “o objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.”

Diante da missão estabelecida, Catelli (2001) diz que para que esta seja cumprida satisfatoriamente, devem-se estabelecer objetivos claros e viáveis.

Catelli (2001) aponta em três os objetivos da Controladoria:

- a) promoção e eficácia organizacional;
- b) viabilização da gestão econômica;
- c) promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Estes objetivos, ao serem atingidos conjuntamente, possibilitarão que a empresa alcance o resultado econômico desejado, que se traçou a partir de metas e condições pré-estabelecidas por seus gestores.

Catelli (2001) comenta que em decorrência de sua missão e objetivos estabelecidos, a controladoria terá responsabilidade e autoridade para que aqueles sejam alcançados através do desempenho desejado.

Catelli (2001, p. 353) afirma que “a controladoria, para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente.”

Assim, a controladoria está vinculada às crenças e valores dos gestores da organização e seu sucesso dependerá dos esforços e integração das diversas áreas que compõem este todo.

2.1.2 Funções da controladoria

Catelli (2001 apud JUCIUS & SCHELENDER, 1974, p. 196) afirma que “... funções são definidas como atos”. Estas funções ou atos deverão ter uma razão, um motivo para que aconteçam, e, geralmente, estarão vinculadas a determinado objetivo da organização.

Na controladoria, segundo Catelli (2001), as funções estão ligadas a um conjunto de objetivos e, ao serem desempenhadas, proporcionam o processo de gestão econômica.

As idéias de Mosimann, Alves e Fisch (1993, apud KANITZ, 1976, p.7) estabelecem como função primordial da controladoria a direção e implantação dos sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Para Catelli (2001) as funções da controladoria são as seguintes: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado.

Todas estas funções são indispensáveis no processo de tomada de decisões e dão subsídios ao *controller* da organização de modo que este saiba qual o caminho deverá ser seguido.

2.1.3 Instrumentos da controladoria

Catelli (2001, p. 351) afirma que “a controladoria, na execução de suas atividades, deve-se utilizar de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações.”

No processo de gestão, de acordo com Catelli (2001, p. 351), “os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados.”

Mosimann, Alves e Fisch (1993) afirmam que o processo decisório é influenciado pela filosofia da empresa, pelo seu modelo de gestão e pelas variáveis ambientais que a influenciam.

Este processo, conforme Figueiredo e Caggiano (1997, p. 32) “serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.”

As etapas do processo de gestão devem ser formalizadas e seguidas pelos gestores, pois voltam-se para a otimização do resultado econômico da empresa.

Em relação aos Sistemas de Informações, Catelli (2001, p. 352) afirma que “para suportar o Processo de Gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerencias.”

De acordo com Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 115) “à Controladoria cabe administrar o sistema de informações de ordem econômico-financeira, que são as informações que afetam a riqueza da empresa.”

Este sistema de informações será composto, segundo Catelli (2001), por subsistemas modelados e construídos com base em conceitos econômicos, sendo os seguintes:

- simulações;
- orçamentos;
- padrões;
- realizado.

Pode-se perceber que o processo de gestão e os sistemas de informações são interligados, pois estes o apóiam em todas as suas etapas desde o planejamento estratégico até o controle, que se trata de uma fase contínua durante todo o processo.

Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 119) concluem que “a controladoria participa como coordenadora do processo, buscando a otimização do resultado econômico global para a continuidade da empresa e o atingimento de sua missão.”

2.2 Custos

O gerenciamento e controle dos custos de uma empresa, seja ela industrial, comercial ou prestadora de serviços, justifica-se pela grande evolução e competitividade existente na sociedade e no ambiente de negócios.

Assim, torna-se imprescindível um adequado estudo acerca destes bem como sua devida e correta classificação dentro de cada organização afim de que se possa tomar a melhor decisão quando se esteja diante de duas ou mais oportunidades de escolha.

2.2.1 Histórico

Até a Revolução Industrial, no século XVIII, segundo Martins (2003), quase só existia a contabilidade financeira.

Diante da necessidade existente e da evolução da atividade econômica surgiu a contabilidade de custos, que passou a ser utilizada como instrumento para o

controle da variação dos custos e das vendas e também para avaliação do crescimento do negócio (ou seu retrocesso).

Santos (2005) diz que a partir da metade do século XX, houve um grande crescimento desta área, tornando a contabilidade de custos mais procurada para auxiliar o administrador na gestão da empresa, mais especificamente para a apuração e análise de custos.

Com o tempo, a contabilidade de custos evoluiu e foi adaptando-se aos novos ramos surgidos, como o industrial e de prestação de serviços.

Atualmente, devido à grande importância e papel social das empresas no mundo em geral, a contabilidade de custos tornou-se essencial no planejamento destas, a fim de que, dentro do contexto de competitividade existente, sobrevivam e prosperem nos negócios.

2.2.2 Conceitos de custos

Muitos dos conceitos básicos utilizados na contabilidade de custos são bastante aplicáveis às entidades, tanto às industriais como às não industriais.

Martins (2003) refere-se a custo como gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. Saliencia que o custo é também um gasto, só que é reconhecido como um custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Dutra (2003, p. 42) conceitua custo como:

A parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. É o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde a sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização.

De acordo com Zanella (1993, p. 11) “um sistema de custos é uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços.” Este pode ser aplicado de duas maneiras, por produto ou por setor.

2.2.3 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, fixos, variáveis e semivariáveis, entre outras classificações.

2.2.3.1 Custos fixos, variáveis e semivariáveis

De acordo com Martins (2003, p.49):

Outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividades numa unidade de tempo. Divide basicamente os custos em fixos e variáveis.

Diante disso, pode-se perceber que os custos fixos são aqueles que independem da quantidade de produtos elaborados, vendidos, ou de serviços prestados durante o mês, como, por exemplo, o aluguel do estabelecimento.

A figura 1 representa este conceito de custo fixo.

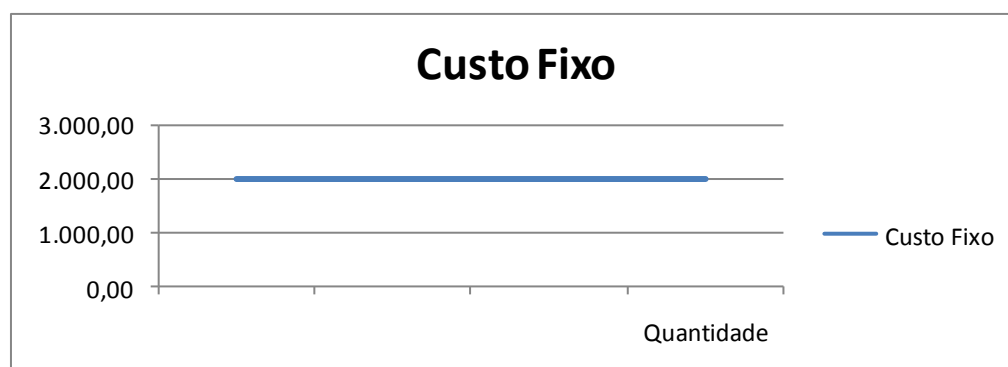


Figura 1 – Gráfico do Custo Fixo

Fonte: Modelo adaptado de Bornia, (2002, p. 43)

Ao contrário dos custos fixos, os variáveis são aqueles que dependem diretamente do volume de produção, de vendas ou de prestação de serviços, assim, quanto maior for este volume, maior será seu consumo, como por exemplo, a matéria-prima utilizada na produção. Através da figura 2, a seguir, podemos verificar seu comportamento.

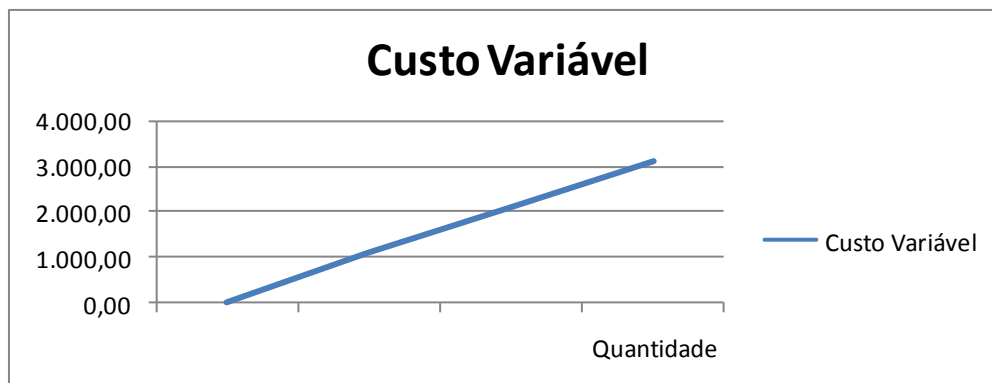


Figura 2 – Gráfico do Custo Variável

Fonte: Modelo adaptado de Bornia, (2002, p. 43)

Além de fixos e variáveis, os custos podem ter componentes das duas naturezas, ou seja, são chamados, às vezes, semivariáveis ou semifixos. Um exemplo seria a energia elétrica, pois esta possui uma parcela fixa e outra variável, a primeira independente do volume de produção, sendo definida em função do potencial de consumo instalado e a segunda depende diretamente do consumo efetivo. A figura 3 representa esse conceito.

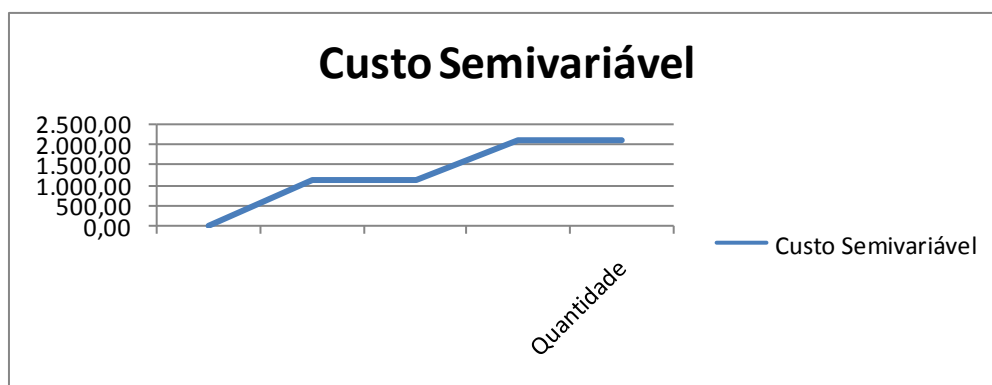


Figura 3 – Gráfico do Custo Semivariável

Fonte: Modelo adaptado de Bornia, (2002, p. 43)

Martins (2003, p. 51) diz que “todos os custos podem ser classificados em fixos ou variáveis e em diretos e ou indiretos ao mesmo tempo.” Com isto, pode-se dizer, por exemplo, que a matéria-prima é custo variável e direto.

De acordo com Bornia (2002, p. 42):

A classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-os em custos fixos e variáveis. Assim, custos fixos são

aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como o salário de um gerente, por exemplo. Já os custos variáveis estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, como, por exemplo, os custos de matéria-prima.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004), a chave para entender o comportamento dos custos é distinguir estes entre fixos e variáveis. Segundo eles, nem sempre é fácil classificar um custo como exatamente variável ou fixo, tudo depende da situação e da decisão. Mais custos são fixos e menos são variáveis quando as decisões envolvem extensões de tempo muito curtas e pouquíssimas mudanças no nível de atividade.

Além desta classificação dos custos em fixos e variáveis, os mesmos também podem ser classificados como diretos e indiretos.

2.2.3.2 Custos Diretos e Indiretos

Também considera-se de suma importância para a tomada de decisões a classificação dos custos separando-os em custos diretos e indiretos.

Martins (2003) diz que os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, como quilogramas de materiais consumidos, horas de mão-de-obra utilizadas, etc. Já os que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária como, por exemplo, o aluguel, que é um custo indireto.

Para Bornia (2002, p. 44) “os custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, clientes, etc.). São exemplos a matéria-prima e a mão-de-obra direta.”

Dutra (2003, p. 42) diz que “direto é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.”

Em relação aos custos indiretos Bornia (2002, p. 44) diz que “esses não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocação para isso. São exemplos a mão-de-obra indireta e o aluguel.”

Para Dutra (2003, p. 43) “indireto é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência.”

Diante disso, pode-se verificar a fundamental importância desta classificação de custos, fazendo com que se perceba a relevância sobre a discussão acerca de como alocar tais custos.

Segundo Silva (2007) a implantação de um sistema de custos merece uma avaliação de seu impacto sobre a estrutura técnica e de pessoal dentro da empresa. O ideal seria desenvolver este sistema através da contabilidade para que se crie uma ferramenta gerencial que poderá ser utilizada de maneira restrita pela administração da empresa em questão.

Com isto, também percebe-se a grande relevância, neste contexto, de como selecionar o sistema de custos mais apropriado à situação de cada organização.

A seguir abordar-se-á os métodos de custeio mais utilizados na contabilidade de custos.

2.3 Métodos de Custeio

Custeio significa a apropriação de custo de produção aos produtos, que podem ser alocados principalmente pelos métodos de: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio ABC.

2.3.1 Custeio por Absorção

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Para Vicenconti e Neves (2000, p. 23 e 24):

A distinção principal do Custeio por Absorção é entre Custos e Despesas. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados no estoque destes produtos.

Conforme Borna (2002, p. 55) “este sistema se relaciona com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, que se presta para gerar informações para usuários externos à empresa.”

Para Martins (2003, p.37) este método de custeio “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.”

Este método de custeio também pode ser utilizado como instrumento gerencial. Apesar de muitas vezes falhar neste sentido, ele é obrigatório para fins de avaliação de estoques.

Além deste método de apropriação de custos também é bastante utilizado o método de custeio variável. Segundo Zanella (1993) estes dois sistemas podem ser utilizados simultaneamente, pois enquanto o primeiro deve ser adotado obrigatoriamente obedecendo aos princípios contábeis, o segundo é utilizado para a análise gerencial e tomada de decisões.

2.3.2 Custeio Variável

Neste método de custeio, conforme Martins (2003, p. 198) “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

Este critério de custeamento pode ser empregado a qualquer sistema de determinação de custos. Inclusive oferece vantagens quanto à aplicação no sistema de custeio por ordem de produção, por processo, pela responsabilidade, e, sobretudo, quando a estes sistemas é articulado o sistema de custos estimados ou padronizados.

Lunkes (2004 apud WARREN, REEVE E FESS) observa que os relatórios do custeio variável e por absorção propiciam uma série de informações úteis para a tomada de decisões, como controle dos custos, formação do preço de venda, planejamento e execução dos serviços, análise dos segmentos de mercado e das margens de contribuição.

Bornia (2002, p. 56) diz que:

Podemos visualizar o modelo do custeio variável como se fosse uma máquina. Para essa máquina funcionar no período considerado, é necessário cobrir os custos fixos, independentemente do que for produzido. As decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo de modo a tirar o máximo proveito da situação. Neste caso, os únicos custos relevantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção.

Martins (2003, p. 202) diz que “os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável.”

Diante disso, pode-se verificar que esse método de custeio não é reconhecido pelos contadores e tampouco pela legislação fiscal.

Além dos métodos de custeio por absorção e custeio variável também é de grande importância falar-se no custeio ABC - Activity-Based Costing.

2.3.3 Custeio ABC

É o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC - Activity-Based Costing. Este método separa os custos por atividade, por exemplo: fabricação, montagem, entrega, etc.

De acordo com Bornia (2002, p. 121):

A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. Seus procedimentos são parecidos com as etapas do método dos centros de custos (RKW) na medida em que o RKW também aloca os custos aos produtos por meio de bases de relação.

O objetivo do Custeio ABC é a atribuição mais criteriosa de gastos indiretos aos bens ou serviços produzidos na empresa permitindo assim um controle mais efetivo dos gastos da empresa e o melhor suporte de decisões gerenciais.

Neste contexto percebe-se que:

Embora o ABC fosse inicialmente desenvolvido e implementado em empresas industriais, ele está sendo também amplamente adotado em empresas de serviços, como os hotéis. O objetivo do ABC é identificar as atividades fundamentais que geram os custos e como estas atividades contribuem para execução dos serviços (LUNKES, 2004, p. 118, apud WEYFANDT, KIESO e KIMMEL, 2002).

Segundo Martins (2003, p. 296) “o ABC, por ser uma ferramenta eminentemente gerencial, pode, também, incorporar conceitos utilizados na gestão econômica, como custo de oportunidade, custo de reposição, depreciação diferente dos critérios legais, etc.”

Assim, pode-se perceber que o ABC, além de ser um método de custeio, é também uma grande ferramenta de gestão de custos.

A seguir abordar-se-á a análise Custo-Volume-Lucro, que é o objeto central deste estudo.

2.4 Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)

A análise Custo-Volume-Lucro é o estudo dos efeitos de mudanças nos custos e do nível de ocupação sobre a lucratividade do hotel. O CVL é um modelo que mostra os efeitos de mudanças de volume em custos, receita e lucro.

Horngren, Sundem e Stratton (2004) colocam que os gestores classificam, freqüentemente, os custos como fixos ou variáveis ao tomar decisões que afetam o volume de produção. Estes desejam saber como tais decisões afetam os custos e as receitas e percebem que muitos fatores, além do volume de produção, afetarão os custos. Um ponto de partida útil nesse processo de decisão é especificar o relacionamento entre o volume de produção e os custos e as receitas. Os gestores geralmente estudam os efeitos do volume de produção nas receitas (vendas), despesas (custos) e no resultado (lucro).

Bornia (2002) diz que a análise do CVL é importante para o planejamento do lucro da empresa.

Esta análise conduz a alguns importantes conceitos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e ponto de fechamento.

2.4.1 Margem de Contribuição

A margem de contribuição é a quantia de receita que permanece depois de diminuídos os custos e despesas variáveis. A margem de contribuição unitária, conseqüentemente, é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto ou serviço.

A margem de contribuição unitária, de acordo com Bornia (2002), é encontrada diminuindo-se do preço de venda os custos variáveis unitários do produto, ou seja:

Margem de contribuição unitária = preço – custos variáveis unitários

Conforme Bornia (2002, p. 72):

A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido. Está ligada à lucratividade do produto, assim, quanto maior for, melhor será sua produção (e venda) para a empresa.

Martins (2003, p. 179) afirma que a margem de contribuição por unidade “é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.”

De acordo com Zanella (1993), o cálculo da margem de contribuição estabelece o nível de atividade onde a margem unitária multiplicada pelas unidades vendidas gera a lucratividade necessária para cobrir os custos fixos e ainda assim dar lucro à empresa.

Assim, a análise da margem de contribuição pode ser uma estratégia útil à tomada de decisão, servindo de instrumento ao gestor.

A redução da margem de contribuição unitária significa um aumento do valor dos custos diretos do produto, o que exigiria um reajuste nos preços de venda, para compensar. Assim, o controle ou acompanhamento efetivo da margem de contribuição por produto orientará o Administrador na definição da estratégia ou decisão em relação a preço, custos, nível de ocupação e vendas. (ZANELLA, 1993, p. 52).

Em hotéis, freqüentemente, é calculada com base na unidade/apartamento. Diante disto, observa-se que:

Margem de contribuição representa o lucro variável. É a diferença entre o preço unitário da diária e os custos e despesas variáveis por unidade/apartamento. Significa que em cada diária vendida o hotel lucrará determinado valor. Multiplicada pelo total de diárias vendidas, temos a contribuição marginal do produto e serviço para o hotel (LUNKES, 2004, p. 122 apud PADOVEZE, 1997, p. 257).

Logo após tratar-se-á do ponto de equilíbrio fazendo-se as devidas explicações acerca deste.

2.4.2 Ponto de Equilíbrio

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 41), “a análise mais básica de CVL calcula o ponto de equilíbrio mensal em número de unidades físicas e unidades monetárias de vendas.”

O ponto de equilíbrio, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas em que o lucro é nulo, ou seja, as receitas totais são iguais aos custos totais (fixo e variável).

Segundo Martins (2003, p. 257) “o ponto de equilíbrio nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais.”

Encontra-se seu valor, conforme Bornia (2002), através das seguintes expressões:

$$Q_0 = CF/MC$$

$$R_0 = CF/RC$$

$$R_0 = Q_0 \times p$$

Onde:

Q_0 = ponto de equilíbrio em unidades físicas

R_0 = ponto de equilíbrio em unidades monetárias

CF = custo fixo

MC = margem de contribuição unitária

RC = razão de contribuição

p = preço de venda

Acredita-se que tudo começa com a conscientização sobre o ponto de equilíbrio, ou seja, saber qual o volume de vendas ou de prestação de serviços que

a empresa necessita ter para não apresentar prejuízo, igualando receitas com custos. Nesta situação de equilíbrio, o Lucro antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social aproxima-se de zero. É a partir do ponto de equilíbrio (*break even point*) que as operações começam a gerar lucro.

O ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos lucros marginais, de todos os serviços prestados e produtos comercializados, equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto de análise. Assim, para determinar o ponto de equilíbrio, a empresa necessita classificar de forma adequada seus custos estruturais fixos em um determinado período, e conhecer o lucro marginal formado pela soma de todos os produtos vendidos ou serviços prestados no mesmo período.

Dutra (2003, p. 338) ratifica a referida classificação:

O ponto de equilíbrio é um dos parâmetros mais usados para avaliação da viabilidade de um empreendimento. Para sua determinação, deve ser feita uma classificação rigorosa dos custos quanto à formação, tendo-se a preocupação de separar as parcelas fixa e variável existentes nos custos mistos.

Hornigren, Sunden e Stratton (2004, p. 42) colocam:

Um uso direto do Ponto de equilíbrio, entretanto, é avaliar os possíveis riscos. Ao comparar o planejamento de vendas com o ponto de equilíbrio, os gestores podem determinar a margem de segurança:
Margem de Segurança = unidades de vendas planejadas – unidades de vendas no ponto de equilíbrio.

Assim, a margem de segurança mostra o quanto as vendas podem cair abaixo do nível planejado, antes que ocorram prejuízos.

Segundo Zanella (1993), o cálculo do ponto de equilíbrio serve não apenas como uma técnica de identificação do ponto onde o nível de despesas se iguala às receitas, também tem os seguintes objetivos:

- a) quantificar os efeitos nas alterações dos custos, nos casos de expansão ou redução dos níveis de operação;
- b) verificar o lucro ou prejuízo em diversos níveis ou volumes de vendas, produção ou ocupação;
- c) estabelecer o volume de vendas necessário para atingir-se determinado volume de lucros. (ZANELLA, 1993 p.94).

Assim, a análise do ponto de equilíbrio torna-se, na verdade, uma técnica de análise e planejamento dada através de relações de causa-efeito entre receitas e custos.

A seguir tratar-se-á dos três pontos de equilíbrio: contábil, econômico e financeiro.

2.4.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro

Segundo Bornia (2002, p. 79) “a diferença fundamental entre os três pontos de equilíbrio são os custos e despesas a serem considerados em cada caso.”

O ponto de equilíbrio contábil é aquele em que todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa são considerados, ou seja, os custos e despesas fixos divididos pela margem de contribuição.

O ponto de equilíbrio econômico é encontrado através do contábil, incluindo-se nos custos e despesas fixos considerados todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio e a outros itens do gênero.

Já o ponto de equilíbrio financeiro, que também pode ser obtido através do ponto de equilíbrio contábil, considera em seu cálculo apenas os custos desembolsados que realmente geram ônus financeiro à empresa, ou seja, subtrai as depreciações que não representam desembolsos e que já estão, teoricamente, consideradas nos custos e despesas.

Bornia (2002, p. 79) afirma que “estes três pontos de equilíbrio fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa.”

O ponto de equilíbrio financeiro mostra o quanto a empresa terá que vender para pagar todas suas despesas, ou seja, o total de receitas que deverá gerar para pagar suas despesas. Se a empresa estiver em atividade com um ponto de equilíbrio financeiro abaixo do necessário, ela deverá cogitar a necessidade de uma parada em suas atividades, como ocorre com a produção de produtos e prestação de serviços considerados sazonais.

Bornia (2002, p. 79) fala que:

o ponto de equilíbrio econômico mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz. Mas, alerta que os custos imputados ao mesmo são um tanto quanto subjetivos e que deve-se ter em conta que se trata de um instrumento gerencial, não representando custos realmente incorridos, mas apenas uma comparação com possíveis aplicações alternativas do capital.

A seguir abordar-se-á o ponto de fechamento com conceitos e explicações acerca do mesmo.

2.4.3 Ponto de Fechamento

O ponto de fechamento pode ser encontrado, de acordo com Bornia (2002), através da seguinte expressão:

$$Q_f = CFE/MC$$

Onde:

Q_f = ponto de fechamento em unidades físicas

CFE = custos fixos elimináveis

MC = margem de contribuição

Segundo Bornia (2002, p. 81) “o ponto de fechamento representa aquele ponto acima do qual não é vantajoso para a empresa o encerramento temporário de suas atividades.” Assim, por exemplo, uma empresa que esteja sujeita a forte sazonalidade – como é o caso do setor hoteleiro - pode pensar em fechar, temporariamente, na época de baixas vendas.

Com o fechamento, a empresa consegue eliminar parte de seus custos fixos, enquanto que outra parte não é afetada. O ponto de fechamento é o nível de atividades em que a margem de contribuição iguala os custos fixos elimináveis. Se a margem de contribuição estiver acima dos custos fixos elimináveis, isto significa que ela também cobrirá pelo menos parte dos custos fixos não-elimináveis. Se a margem de contribuição estiver abaixo, quer dizer que será vantajoso para a empresa encerrar as atividades, já que sua margem de contribuição não cobre nem os seus custos fixos elimináveis.

Sendo de extrema relevância para todo o negócio o cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e do ponto de fechamento, também pode-se verificar a importância que se tem, neste âmbito, de uma contabilidade gerencial para auxílio à tomada de decisões.

2.5 Contabilidade Gerencial como foco à tomada de decisão

A frenética competição do mundo globalizado tem provocado mudanças radicais nos processos e na mentalidade empresarial. Tudo isso para que as

empresas ajustem-se a novos moldes operacionais para estarem na dianteira da concorrência.

De um lado, a empresa tem o mercado e a concorrência também atuando neste mesmo mercado. De outro lado, a empresa necessita de informações de custos para analisar concomitantemente os reflexos de aumento e/ou redução de custos, preços, volumes e *mix* de produtos e serviços oferecidos.

De acordo com Horngren, Sunden e Stratton (2004) inicialmente os preceitos básicos de contabilidade gerencial foram desenvolvidos em organizações de manufatura. Porém, essas idéias evoluíram de maneira que hoje se aplicam a todos os tipos de organizações, incluindo as de serviços, consideradas aquelas além das manufatureiras, atacadistas e varejistas, isto é, que não fabricam ou vendem produtos tangíveis. Dentre as características desse tipo de organização, podemos citar:

- O trabalho é intensivo: os maiores dispêndios de numerário encontram-se nos salários e custos relacionados à folha de pagamento, não os relacionados com o uso de máquinas, equipamentos e instalações;
- O produto é geralmente difícil de ser definido;
- Os principais insumos e produtos não podem ser estocados.

Independentemente do tipo de organização, os gestores beneficiam-se quando a contabilidade fornece informações que os ajudam a planejar e a controlar as operações da organização.

O processo de gestão envolve uma série de atividades em um ciclo de planejamento e controle. A tomada de decisão – propósito de selecionar entre um conjunto de cursos alternativos de ação projetados para atingir um objetivo específico – é o núcleo do processo de gestão. As decisões dentro de uma organização são normalmente divididas em dois tipos: de planejamento e de controle.

O interesse crescente pela contabilidade gerencial surge também pela sua habilidade em ajudar os gestores a adaptar-se às mudanças. Uma constante no mundo dos negócios é a mudança. As decisões econômicas dos dias de hoje diferem daquelas de dez anos atrás. Conforme as decisões mudam, as demandas por informação também mudam. Os contadores devem adaptar-se à essas mudanças, bem como seus sistemas de práticas gerenciais e tecnológicas.

2.6 Turismo

A lei 11.771, de 17 de setembro de 2008 assim define:

Art. 2º Para os fins desta Lei, considera-se turismo as atividades realizadas por pessoas físicas durante viagens e estadas em lugares diferentes do seu entorno habitual, por um período inferior a 1 (um) ano, com finalidade de lazer, negócios ou outras.

Parágrafo único. As viagens e estadas de que trata o caput deste artigo devem gerar movimentação econômica, trabalho, emprego, renda e receitas públicas, constituindo-se instrumento de desenvolvimento econômico e social, promoção e diversidade cultural e preservação da biodiversidade.

Com a publicação da referida lei o turismo alcança uma conquista marcante e histórica para o setor. Depois de quase cinco anos de mobilização e articulação, a Lei Geral do Turismo, marco regulatório que estabelece normas para o setor, foi sancionada pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva. Esta nova lei propõe a consolidação de um sistema de informações turísticas com possibilidade de monitorar os impactos sociais, econômicos e ambientais da atividade, além da implantação de um sistema de qualidade para o setor. Esse sistema visa controlar e classificar as atividades, equipamentos e serviços turísticos.

Anteriormente à publicação da referida lei, o turismo brasileiro era regido por diferentes leis e decreto, tanto no âmbito da União como nos próprios estados e municípios. O setor carece de normas de fiscalização e punição e de padronização dos serviços prestados. Neste sentido, a idéia maior é que esta lei minimize tais impactos e normatize a atividade no Brasil.

No turismo brasileiro, antes da publicação de sua Lei Geral, era difundido o princípio de não se reconhecer a este o caráter de “setor” econômico. A isto devia-se o fato de que os produtos e serviços ofertados do processo produtivo turístico apresentam-se de forma heterogênea e são gerados em fontes muito diferentes.

De acordo com Silva (2007):

O turismo representa um conjunto de atividades produtivas, no qual os serviços têm um caráter prevalente, que interessam a todos os setores econômicos de um país ou uma região, se caracterizando por possuir uma interdependência estrutural com as demais atividades, em maior grau e intensidade que qualquer outra atividade produtiva.

Percebe-se que no turismo, para a emissão de seus bens no circuito econômico, torna-se necessário incorrer em custos de transformação, representados, num primeiro momento, pela implantação de infra-estruturas que podem afetar o meio ambiente. O cálculo destes custos se apresenta complexo pelas características estruturais deste tipo de atividade. O mesmo se pode afirmar para o cálculo dos benefícios. É quase impossível determinar quantitativamente a opção entre o desenvolvimento desta atividade em relação a uma de qualquer outro tipo.

Além desta dificuldade também é necessário se falar de restrições que o setor pode encontrar devido ao seu elevado grau de diversificação, que conforme Silva (2007) podem-se resumir nas restrições de ordem técnica e ambiental e nas restrições temporais. Assim, diante das restrições temporais, tem-se que de um lado o tempo disponível para viajar limita as atividades que o turista pode desenvolver, e de outro lado a duração da estação turística influencia a rentabilidade dos negócios e o impacto dos gastos turísticos sobre a economia.

2.7 Sazonalidade

De acordo com a enciclopédia Wikipédia (2001) pode-se definir a sazonalidade turística ou sazonalidade da demanda turística como:

Fenômeno que é caracterizado pela instabilidade entre oferta e demanda nos determinados períodos do ano, mais especificamente, no caso do turismo, conhecidos como épocas de alta estação e baixa estação.

Assim, estações do ano, férias escolares e de trabalho, bem como o poder aquisitivo são fatores que podem influenciar a sazonalidade da demanda turística. A sazonalidade pode ser indesejável a certos setores da economia, pois, nas épocas de baixa estação, pode causar falências de empresas e, conseqüentemente, desemprego. Durante a alta estação, ela pode gerar inflação no núcleo receptor. O ideal seria que houvesse um equilíbrio entre oferta e demanda durante todo o ano, evitando assim a sazonalidade e os fatores prejudiciais à atividade turística que são por ela causados.

Seguindo os conceitos da mesma enciclopédia:

Em um sentido amplo, oferta é uma denominação genérica para indicar o que é disponibilizado ao mercado, independente da sua natureza, sendo utilizada para substituir a expressão “produto” ou “serviço”.

Como parâmetro para o estabelecimento dos preços dos produtos pelo mercado, a oferta possui um peso inversamente proporcional (quanto maior a oferta, menor o preço). A oferta é influenciada diretamente pela demanda do produto.

Em economia, demanda ou procura é a quantidade de um bem ou serviço que os consumidores desejam adquirir por um preço definido em um dado mercado, durante uma unidade de tempo.

A demanda pode ser interpretada como procura, mas nem sempre como consumo, uma vez que é possível demandar (desejar) e não consumir (adquirir) um bem ou serviço. A quantidade de um bem que os compradores desejam e podem comprar é chamada de quantidade demandada.

A quantidade demandada depende de variáveis que influenciam a escolha do consumidor pela compra ou não de um bem ou serviço: o seu preço, o preço dos outros bens substitutos ou complementares, a renda do consumidor e o gosto ou preferência do indivíduo. A demanda sempre influencia a oferta, ou seja, é a demanda que determina o movimento da oferta. Por isso, para as empresas, além de identificar os desejos e as necessidades de seus consumidores, é muito importante identificar a demanda para um determinado produto ou serviço, pois é ela que vai dizer o quanto se comprará da oferta que a empresa disponibiliza no mercado. Isto é, quem e quantos são os consumidores que irão adquirir o produto ou serviço.

A sazonalidade pode ser definida, de acordo com Brito (2005, apud SOUZA, 2000) como a época de temporada ou de alta estação mais aprazível do ano. No Dicionário Eletrônico Aurélio (2004) sazonar significa amadurecer, tornar-se perfeito. Assim, a sazonalidade é o momento considerado ideal para o consumo do produto turístico, desfrutando de toda comodidade de serviços que o mesmo oferece.

Segundo Brito (2005), a diversidade de elementos que compõem os estudos referentes à sazonalidade podem ser explicados por modelos e sistemas de pesquisa econômica. Utilizando os estudos propostos por Viceconti (2000), o fenômeno da sazonalidade pode ser explicado pelo conceito de elasticidade da demanda, onde as variações de preço de um determinado produto podem levar o consumidor a trocar este último por outro equivalente que seja mais barato,

dependendo ainda de uma série de fatores que são definidos pela área da econometria.

É entre esse movimento de alta e baixa estação que muitos produtos turísticos são criados, na tentativa de se estabelecer no mercado.

A seguir abordar-se-á o setor hoteleiro que, particularmente, é afetado pela sazonalidade.

2.8 O Setor Hoteleiro

De acordo com Orion e Bonifacio (2003, apud ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS), “a indústria hoteleira no Brasil gera uma receita bruta de aproximadamente US\$ 2 bilhões anuais e mantém cerca de um milhão de empregos diretos e indiretos.” Segundo a Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH), são mais de 18 mil meios de hospedagem existentes.

Tal fato demonstra a importância econômica do setor e a confiança dos empreendedores, além da necessidade de ferramentas gerenciais de planejamento e controle voltadas às necessidades da hotelaria. No entanto, uma observação dos pequenos e médios hotéis, aponta uma carência de informações gerenciais que vão desde a formação de custos até a própria rentabilidade do empreendimento (ORION e BONIFACIO, 2003).

Propõe-se a definição de empresa hoteleira dada por Silva (2007, apud CASTELLI apud HUNZIKER, 1982, p. 26): “aquelas unidades econômicas cujo objeto consiste na preparação e na prestação de bens e serviços ao turismo e hospedagem de forma econômica, mediante uma combinação adequada dos meios de produção.”

Assim, o hotel é uma empresa que apresenta uma complexidade em relação a outras atividades empresariais, pois ela pode desenvolver produção de bens, prestação de serviços, comércio, além de refeitório e alojamento de funcionários; tendo assim um amplo leque para um maior enfoque de um controle gerencial (SILVA, 2007 apud CASTELLI apud HUNZIKER, 1982, p. 26).

A Resolução do CFC 956/2003 assim define:

NBC T 10 – Dos aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

NBC T 10.6 – Entidades Hoteleiras

10.6.1 – Disposições Gerais

10.6.1.2 - As entidades hoteleiras são prestadoras de serviços cujas atividades principais são a hospedagem, lavanderia, comunicações, alimentação de copa, de restaurante e bar, além de outras como lazer, turismo, aluguel de equipamentos, de salas de reuniões e de auditórios para eventos, bem como do aluguel de suas instalações para outras finalidades específicas.

10.6.1.3 - As entidades hoteleiras podem assumir diversas formas ou denominações, tais como hotéis, pousadas, flats, spas, motéis, dormitórios, hospedarias e albergues, dentre outras.

10.6.1.4 - Aplicam-se às entidades hoteleiras os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.6.2 – Do Registro Contábil

10.6.2.1 - O registro dos atos e fatos administrativos nas entidades hoteleiras deve ser mantido com base em plano de contas específico, que contemple as receitas e os custos e despesas por tipo de serviço ou por unidade operacional, levando-se em consideração a relevância da informação.

10.6.2.2 - As diárias e os consumos realizados pelos hóspedes ou outros clientes, inclusive administradoras de cartões de crédito e agências de turismo, controlados e acumulados pela entidade, ainda não recebidos, devem ser registrados contabilmente numa conta do ativo circulante.

10.6.2.3 - Os adiantamentos de agências e operadoras de turismo e de clientes para a confirmação de reservas devem ser registrados em conta do passivo circulante.

10.6.2.4 - Os custos do café da manhã, refeições e outros serviços, quando incluídos no valor da diária, devem ser apropriados aos custos de hospedagem.

10.6.2.5 - As comissões cobradas pelas agências de viagens e outras entidades desse tipo devem ser registradas simultaneamente com a respectiva receita.

10.6.2.6 - Os gastos e recuperações com fornecimento de bens ou serviços aos funcionários, tais como alimentação, uniformes, lavagem de roupa, estada devem ser registrados em contas específicas de custo ou despesa.

10.6.4 – Das Demonstrações Contábeis

10.6.4.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades hoteleiras são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação, pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

Na próxima seção destaca-se a importância e papel da contabilidade no gerenciamento deste setor.

2.8.1 O Papel da Contabilidade no Setor

Na hotelaria, como em qualquer outro setor da economia, a contabilidade é um imperativo para bem controlar as atividades e os resultados, seja em um grande

complexo hoteleiro, um hotel ou uma pousada na praia ou na montanha. Muitos empreendimentos estão aí, no mercado, sofrendo os revezes e os altos e baixos que são próprios do setor.

De acordo com Pedrosa [200-]:

Para bem enfrentar as turbulências e conduzir o negócio com acerto, é preciso dispor de adequadas ferramentas. Entre estas, a contabilidade ocupa lugar de destaque, pela sua visão abrangente e por disponibilizar informações precisas sobre a marcha dos negócios: custos, receitas, despesas, resultados, etc. Uma boa estrutura contábil e de custos fornecerá essa visão clara, permitindo ao empreendedor um raio-X permanente do seu negócio.

Seguindo as idéias de Orion e Bonifácio (2003), em relação a custos, as empresas do ramo hoteleiro demonstram características peculiares em comparação com as demais empresas. Estudos apontam que aproximadamente 70% dos custos dos hotéis brasileiros são classificados como fixos. Custos fixos são aqueles que independem da taxa de ocupação, como a depreciação, seguros e salários administrativos. Os demais 30% representariam os custos variáveis, ou seja, aqueles que são proporcionais à quantidade de hóspedes atendidos ou às unidades (quartos) ocupadas. Assim, custos variáveis só existem quando há ocupação, tais como materiais de higiene e limpeza, lavanderia, café da manhã, energia e água, ou uma parcela destes (custos semivariáveis).

Torna-se assim de fundamental importância que a contabilidade, junto da gerência, busque essa distinção entre custos fixos e variáveis e aloque-os de maneira racional dentro de cada atividade do negócio, de maneira a encontrar os reais custos envolvidos neste, e se possa utilizá-los na definição de preços, no cálculo do ponto de equilíbrio e da margem de contribuição.

O grupo principal de contas, neste caso, será o das hospedagens, visto que concentra a principal operação, e, também, a maior parcela dos custos e das receitas. A maior atenção possível deve ser prestada ao setor. Este grupo, além da carga das despesas que lhe são próprias, também receberá o custo de outros serviços, que são necessários para a manutenção das mesmas. Aí estão incluídos os serviços de lavagem de roupa (cama e mesa, por exemplo), uniformes e rouparia, serviço de café e copa, telefone e internet, etc.

Onde se gasta e onde se lucra são pontos vitais a serem observados. No resumo, o papel da contabilidade será o de controlar a utilização dos insumos, a geração de receitas e os resultados obtidos em cada setor. Será essa adequação que poderá elevar a contribuição da contabilidade e, mais uma vez, desmentir os negativistas: contabilidade não é luxo nem burocracia, e sim um eficiente instrumento de gestão, que poderá fazer do lucro um hóspede permanente, independente do número de estrelas do seu empreendimento. Isso desde que a maior estrela seja o hóspede (PEDROSA, 200-).

Orion e Contreras (2003) colocam que gerenciar um negócio sem medir seus custos, lucros, dívidas, estoques, contas a pagar e receber, poderá levar a grandes sustos na apuração do resultado final do exercício. Na verdade estas noções, tão bem aceitas na teoria, encontram um abismo em relação à prática da maioria das empresas, e isto inclui os hotéis.

A Contabilidade Gerencial está associada às funções de planejamento e controle, essenciais à boa gestão dos negócios. No entanto, a palavra controle ainda está muito associada à burocracia, fiscalização e gastos inúteis. Naturalmente que os custos existem: toda informação tem um custo. Nos hotéis, ainda foi muito pouco percebida a importância da criação de um Sistema de Informações Gerenciais (SIG), de maneira a identificar diariamente, por exemplo, os custos dos alimentos e bebidas, o número de unidades habitacionais limpas por cada camareira, o valor da diária média, entre outros indicadores que devem ser monitorados diariamente (ORION E CONTRERAS, 2003).

Um dos principais erros começa no entendimento do que seja a contabilidade e o gerenciamento. Quando se fala em contabilidade, a maioria das pessoas pensa no contador trazendo contas de impostos para pagar. No entanto, isto representa apenas parte do ramo mais conhecido da contabilidade, a contabilidade fiscal.

Desconhece-se a contabilidade gerencial e de custos, como órgão de "visão" da empresa, essencial para obter-se informações acuradas e claras sobre sua situação econômica e financeira. Claro que, muitas vezes, o próprio contador não sabe utilizar e oferecer ao cliente essa ferramenta, impossibilitando ao gestor que se utilize da mesma como instrumento gerencial.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

A pesquisa científica constitui-se num processo de construção de conhecimento baseado em um método de coleta de dados. Lakatos e Marconi (2004) colocam que a pesquisa faz parte de um processo reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento.

O método de pesquisa utilizado foi o método dedutivo. Sobre o caráter dedutivo, segundo Lakatos e Marconi (2004), as teorias aparecem no contexto das explicações e explicar um acontecimento teoricamente equivale a deduzir um enunciado que descreve esses acontecimentos, partindo-se de algumas premissas.

Assim, partiu-se de conceitos e teorias acerca da contabilidade de custos e gerencial para chegar-se a conclusões a respeito do problema do fenômeno da sazonalidade no setor hoteleiro.

Segundo a abordagem do problema, tem-se a pesquisa quantitativa que, de acordo com Lakatos e Marconi (2004), é aquela onde os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas e os instrumentos de coleta são estruturados.

O trabalho utilizou-se da explicitação de teorias acerca da contabilidade de custos, bem como do setor hoteleiro e do fenômeno da sazonalidade para fazer inferências a respeito do tema proposto. Buscou-se ratificar as teorias encontradas através dos cálculos do ponto de equilíbrio e de fechamento e verificar se ocorre na prática um efeito na lucratividade do hotel em períodos de baixa estação.

Quanto ao objetivo geral, a pesquisa foi exploratória, que segundo Teixeira (2004 apud GIL, 1996), tem como meta principal proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, a respeito de determinada idéia. Entre as técnicas de coleta de dados foram utilizadas as de observação e acompanhamento de processos, entrevistas semi-estruturadas do tipo aberta com os gestores do hotel bem como com o contador do mesmo, coleta de dados financeiros e contábeis de desempenho e resultado (despesas e receitas), buscando uma relação entre a teoria disponível para explicar os resultados encontrados.

Em relação ao propósito, a pesquisa foi aplicada, que de acordo com a Fundação de Amparo a Pesquisa do Estado da Bahia (2005, APUD MANUAL

FRASCATI, 1993), é primordialmente dirigida em função de um objetivo prático específico, envolvendo a consideração de conhecimento disponível e sua ampliação com vistas à solução de problemas específicos. Os resultados da pesquisa aplicada são hipotética e fundamentalmente válidos para apenas um ou para um número limitado de produtos, operações, métodos e sistemas. De acordo com Benício (2008), a pesquisa aplicada destina-se a resolver problemas práticos do mundo moderno, no lugar de adquirir conhecimento pelo conhecimento, sendo a sua meta melhorar a condição humana.

Assim, a pesquisa consistiu na coleta de dados que, em dado momento, respondam a um problema específico da organização, ou seja, a viabilidade de manutenção do negócio em períodos de baixa temporada em função da sazonalidade.

Já em relação ao procedimento técnico, o método utilizado foi o estudo de caso que, conforme Lakatos e Marconi (2004), refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso sob todos os seus aspectos. Entretanto, é limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, a um único caso, não podendo ser generalizado.

De acordo com Jung (2003), o estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento. Este tipo de pesquisa, normalmente, é realizada a partir de um caso em particular e, posteriormente feita uma análise comparativa com outros casos, fenômenos ou padrões existentes. É amplamente utilizada no levantamento das características e parâmetros de funcionamento ou operação de sistemas e processos.

Para Lakatos e Marconi (2004, apud TRIVIÑOS, 1987, p. 133) o estudo de caso “é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente.”

A pesquisa em questão foi realizada em um hotel de médio porte localizado na cidade de Tramandaí - RS.

Através desta pesquisa, pode-se verificar o processo de seleção e de rateio dos custos de cada serviço ofertado, separar os gastos da empresa aos devidos serviços, classificar os devidos gastos e assim poder apurar os custos dos principais serviços, trazendo aos gestores auxílio e melhorias no processo à tomada de decisões..

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS

A seguir apresentar-se-á os cálculos e análises feitos com base nos dados financeiros e contábeis fornecidos pela empresa e pela contabilidade da mesma, com a finalidade de conhecer a situação econômico-financeira da mesma no decorrer do exercício de 2008.

Como objeto de estudo e análise foi estabelecido, através de contato com os proprietários e responsáveis, um hotel localizado no centro da cidade de Tramandaí - RS. Foi de opção de seu proprietário manter a identidade do mesmo em sigilo para não comprometer a análise e a demonstração dos resultados obtidos.

4.1 Histórico da região - Tramandaí

Segundo dados de Soares e Purper (1986), Tramandaí é uma cidade localizada cerca de 120 km da capital Porto Alegre e possui em torno de 40 mil habitantes. Está situada no Litoral Norte do Estado do Rio Grande do Sul/Brasil e possui uma extensão de praia de 12 km.

O rio Tramandaí ficou conhecido porque oferecia obstáculo natural a todos que por lá passavam. O povoado de Tramandaí, oficialmente iniciou-se em 26 de outubro de 1732, quando Manoel Gonçalves Ribeiro recebe a 1ª Sesmaria do Estado no local chamado “Paragem das Conchas”.

O nome do povoado deve-se ao rio que era notável pela grande quantidade de peixes. Tramandaí inicia-se às margens do rio, com ranchinhos de palha que os pequenos pescadores erguiam para a temporada de pesca. Depois, passaram a se fixar aí pela abundância do pescado. Também pequenos agricultores da região estabeleceram-se na cidade como comerciantes, porque nesta época, 1906, Tramandaí já era procurada como balneário. Havia aproximadamente 80 casas. Dois hotéis já funcionavam durante o verão: Hotel Saúde e Hotel Sperb. A economia passa a girar em torno da pesca e do veraneio.

Melhorando a via de acesso ao litoral com a construção da estrada em 1939, a cidade começa a se desenvolver, recebendo grande impulso quando a Petrobrás inaugura o TEDUT nesta região, em 1968. A emancipação político-administrativa de

Tramandaí aconteceu em 24 de setembro de 1965, quando Tramandaí emancipou-se do município de Osório.

Com a pesca escasseando e sentindo-se a necessidade de novas habitações para todos que procuram essa praia para o lazer e descanso, a economia passa a girar em torno de nova fonte de renda: a construção civil.

A cidade se modifica: mesmo na época de inverno, bares e restaurantes abrem suas portas à noite, o que antes não acontecia.

Hoje, Tramandaí vive duas vidas distintas: a de verão, atendendo e acolhendo milhares de veranistas, oferecendo seu lado de lazer, programações intensas e a de inverno, para aqueles que procuram momentos saudáveis e tranquilos à beira mar.

Em relação à economia, a cidade apresenta uma zona rural, com agricultura e pecuária desenvolvidas, onde se cultiva diversos tipos de hortaliças, frutas, mel e pequenos rebanhos de gado. Esta zona é responsável pela maior produção de grama jardim do estado. A indústria aparece com pequenas empresas privadas, micro-empresas, no setor de esquadrias, vidraçarias, móveis e confecções, merecendo destaque a “indústria sem chaminé”, o turismo. Já o comércio é bastante diversificado, voltado principalmente para as necessidades turísticas (lojas de confecções e calçados, imobiliárias, restaurantes, etc.)

Assim, percebe-se que a sazonalidade aparece nessa região desde o início dos tempos, pois o desenvolvimento da cidade deu-se através da procura pelo litoral em períodos de alta estação. E essa visão é notável, através de entrevistas realizadas com os proprietários do hotel em estudo, que colocam a grande dificuldade de contratação de pessoas em épocas de alta estação que demonstrem interesse em se desenvolver e quem sabe conquistar um cargo em definitivo. A contratação temporária é necessária e de fato acontece, sendo certamente inviável manter todos os colaboradores após o período de verão, mas também é necessário manter alguns destes o ano inteiro, fato que parece, na visão dos responsáveis, ser despercebido por estes temporários, que já entram com a visão de que após os três meses não haverá mais trabalho para eles. Isso dificulta o aprendizado e a dedicação dos funcionários em relação às atividades do hotel como também a implementação de um sistema de controle de custos mais efetivo, que exige um grande comprometimento de seus colaboradores para que possa trazer efeitos a longo prazo.

4.2 A Empresa em estudo

O hotel em estudo foi constituído oficialmente em 08 de outubro de 1985, e está classificado, segundo o sítio da Receita Federal, como Sociedade Empresária Limitada. Dispõe de 93 apartamentos, distribuídos nas categorias Simples, Standard, Luxo e Super Luxo, que variam de acordo com as necessidades de cada cliente, que possuem desde TV, antena parabólica, telefone, ponto de *internet*, frigobar, *room service*, ventilador, até ar condicionado e banheira.

Além dos quartos oferece quadra multiesportiva, sala de *internet*, sala de jogos, estacionamento coberto com segurança, dois salões de eventos, galpão para festas, piscina, sauna e sala de *fitness*.

O mesmo mantém-se aberto durante o ano inteiro e oferece preços especiais durante a baixa temporada. Essa é uma política que se mantém desde a abertura do hotel, há vinte anos.

A constituição da empresa é familiar, sendo que mantém sua primeira geração até este momento. A sociedade é hoje constituída por três irmãos e um amigo da família. Um dos irmãos procura realizar toda a gerência administrativa do negócio, sendo responsável até mesmo pelas compras de insumos para o restaurante. Os dados requeridos para este estudo foram disponibilizados pelo mesmo, que permitiu o acesso à contabilidade, que é feita de forma terceirizada, e aos relatórios financeiros emitidos pelo sistema utilizado pela administração do hotel.

As informações foram também obtidas através de entrevistas semi-estruturadas realizadas com funcionários da administração e com o sócio-administrador.

4.3 Procedimentos realizados

Para executar-se a análise Custo-Volume-Lucro no hotel em estudo foram empregados procedimentos visando o levantamento dos dados necessários. Assim, após a coleta e exame dos dados e das entrevistas semi-estruturadas realizadas com os responsáveis pelos setores da empresa, foram obtidas as seguintes informações:

- a) obtenção da receita bruta total média do ano em análise;
- b) obtenção da média do total de leitos ocupados/mês;

- c) análise das despesas totais do ano e separação destas em custos fixos e variáveis;
- d) separação dos custos semi-variáveis;
- e) determinação do custo variável unitário;
- f) obtenção do preço médio da diária no ano;
- g) determinação dos custos fixos elimináveis, para o ponto de fechamento.

Após, passou-se ao cálculo dos fatores envolvidos na análise Custo-Volume-Lucro, ou seja, calculou-se a margem de contribuição unitária dos produtos, a margem de contribuição total em função do volume médio de diárias, o ponto de equilíbrio (em unidades físicas e monetárias) e o ponto de fechamento (em unidades físicas). Julgou-se mais conveniente a utilização dos valores médios em função da carência de informações mais precisas sobre preços de venda e volume de ocupação ao mês em comparação às despesas totais divulgadas pela contabilidade.

Optou-se como medida de cálculo do ponto de equilíbrio a unidade/leito ocupada do hotel. Em termos práticos, significa a ocupação real de cada cama disponível no total de quartos oferecidos aos hóspedes. Essa escolha deu-se devido à impossibilidade de se dispor da receita incorrida em cada quarto, ou seja, em cada tipo de acomodação (luxo, *standard* e simples). Cada uma destas acomodações deveria ser considerada um produto diverso, já que oferece serviços diferenciados a preços variáveis, mas para isso dever-se-ia ter a receita total em separado de cada tipo, no decorrer do período em análise, o que permitiria obter-se diferentes pontos de equilíbrio, por produto. Dessa forma o leito tornou-se o produto final, pelo fato de que este pode ser considerado um único produto, para um único hóspede. A idéia original era calcular a margem de contribuição por espécie, mas os totais das receitas fornecidas não tinham essa especificação, aparecendo apenas as receitas totais do exercício de 2008. Assim, ao invés do total de quartos passou-se a dividir essas receitas totais pelo total de unidades de leitos ocupados, e comparar o resultado em relação ao total dos leitos disponíveis para locação. Resumindo, cada leito ocupado representa um hóspede que paga por uma diária ou mais.

A separação das despesas em custos fixos e variáveis foi feita através de critérios adotados após o estudo das teorias relativas ao assunto e de análises destes dentro da prática do setor.

Quanto ao critério de separação dos custos semivariáveis, ou seja, aqueles custos que apresentam uma parcela fixa e outra variável partiu-se da informação de

um dos sócios, que em entrevista colocou que do total destes a menor parte representa custos fixos, ou seja, independentes do total de hóspedes alocados e o restante como variáveis em relação ao volume de ocupação. Estes, bem como os demais custos fixos e variáveis estão demonstrados no quadro 1.

CUSTOS FIXOS – 2008	CUSTOS VARIÁVEIS - 2008
Energia Elétrica	Energia Elétrica
Gás	Gás
Água	Água
Telefone	Salários
Manutenção e Conservação de bens	Encargos com Pessoal (FGTS)
Salários	Tributos (Simples Nacional)
Material de expediente	
Publicidade e Propaganda	
Internet	
Seguros	
Encargos com Pessoal (FGTS)	
Despesas Bancárias	
Descontos concedidos	

Quadro 1 – Classificação dos Custos

Na tabela 1 encontram-se os valores relativos à receita bruta total mensal e ao número de leitos ocupados ao mês com suas respectivas médias, os valores dos custos fixos e variáveis totais de cada mês, obtendo-se também, a partir do custo variável total mensal, o valor do custo variável unitário e por fim o valor do preço médio da diária mensal.

Tabela 1 – Receitas e Despesas Totais, Custos Fixos e Variáveis

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
A. Receita Bruta Total	230.130,48	178.307,40	73.781,33	48.913,49	51.297,72	38.968,02	59.754,82	58.409,88	51.967,26	57.812,69	84.083,91	102.157,73	86.298,73
B. Total de Leitos Ocupados	4.109	3.506	1.229	812	784	703	1.184	852	1.396	1.077	1.750	2.384	1.649
C. Custos Fixos Totais	16.265,78	13.557,35	12.115,17	10.630,51	10.905,19	11.951,66	11.567,24	10.083,94	11.182,05	10.663,07	11.190,11	12.028,95	11.731,72
D. Custos Variáveis Totais	50.819,66	48.067,88	27.757,37	24.803,44	21.127,05	24.876,51	19.420,81	20.012,07	22.837,81	24.599,43	31.659,04	30.472,34	28.871,12
E. Custo Variável Unitário	12,37	13,71	22,58	30,50	26,93	35,40	16,40	23,50	16,36	22,83	18,09	12,78	20,96
F. Preço Médio da Diária(A/B)	56,01	50,86	60,03	60,24	65,43	55,43	50,47	68,56	37,23	53,68	48,05	42,85	52,34

Para a determinação dos custos fixos elimináveis, que se utilizará para o cálculo do ponto de fechamento, parte-se da idéia de que estes são aqueles custos que não existiriam caso a empresa não funcionasse.

De acordo com Bornia (2002, p. 45) “os custos fixos elimináveis, ou evitáveis, são aqueles que podem ser eliminados em curto prazo caso a empresa encerre temporariamente suas atividades. Como exemplo, pode-se citar salários, e energia elétrica.”

Em contrapartida, os custos fixos não-elimináveis, segundo Bornia (2002, p. 45) “não são passíveis de eliminação a curto prazo. Entre estes, incluem-se as depreciações de instalações, impostos sobre a propriedade, parte da segurança e outros.”

Deve-se observar que os custos fixos elimináveis, num primeiro momento, não representam o encerramento total da empresa, mas sim de uma parcela de suas atividades. No caso do hotel em estudo, esta situação poderia verificar-se caso este encerrasse as atividades de hospedagem durante a baixa estação, mas mantivesse sua estrutura através da conservação de seus bens, realização de reservas bem como pagamento de seguros e demais despesas não elimináveis.

Assim, verifica-se que esta classificação torna-se útil para analisar a possibilidade, diante de uma situação concreta, de uma empresa suspender ou não suas atividades temporariamente ou em determinado período.

Na tabela 2 pode-se verificar os custos fixos elimináveis da empresa em estudo, que foram arbitrados por seus gestores, pois estes colocam que nunca tomaram esta atitude desde o início de suas atividades.

Tabela 2 – Custos Fixos Elimináveis

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
Despesas Operacionais	4.668,24	3.922,33	3.597,34	2.459,72	2.629,60	3.649,73	2.448,3	2.328,07	3.162,91	2.719,05	2.423,72	2.787,44	3.066,37
Energia Elétrica	1.883,72	1.767,52	1.575,52	1.461,78	1.094,49	1.049,19	954,39	1.019,20	1.046,93	1.078,79	980,31	1.226,86	1.205,00
Água	1.246,95	1.035,54	1.004,92	526,29	499,49	440,02	468,39	446,90	493,02	529,99	432,29	300,98	618,73
Gás	1.172,15	835,59	504,49	203,33	374,53	759,61	413,28	447,72	454,89	462,36	432,10	506,91	490,44
Telefone	365,42	283,68	512,41	268,32	661,09	1.490,91	612,24	414,25	1.168,07	647,91	579,02	752,69	638,83
Despesas de Pessoal Totais	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22
Nº Func. Fixos Elimináveis	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Salários	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22	1.117,22
Despesas Administrativas	1.487,90	1.358,00	729,05	523,75	536,71	676,60	1.627,40	553,90	567,29	690,60	626,20	1.120,70	874,84
Material Expediente	568,20	897,20	440,00	368,00	412,00	521,40	358,60	415,20	445,89	564,80	541,20	889,70	535,18
Publicidade e Propaganda	740,00	393,00	150,00	0,00	0,00	0,00	1.150,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	202,75
Internet	179,70	67,80	139,05	155,75	124,71	155,20	118,80	138,80	121,40	125,80	85,00	231,00	136,91
Desp. Trib. Total	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36
Encargos Sócios - Folha	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36	89,36
Total C. F. Elimináveis	7.362,72	6.486,91	5.532,97	4.190,05	4.372,89	5.532,91	5.282,30	4.088,55	4.936,78	4.616,23	4.256,50	5.114,72	5.147,79

Grande variabilidade é percebida também no número de funcionários contratados em cada mês. A diferença entre a alta e baixa estação é nitidamente percebida pelas despesas com pessoal em cada um destes períodos. A contratação de colaboradores temporários nos três meses de alta estação já havia sido constatada pelas entrevistas iniciais com os responsáveis e foi comprovada através da coleta de dados. Essa diferença aparece sendo até o dobro do número de funcionários entre a alta e baixa estação. Assim, estabeleceu-se uma porcentagem igual de funcionários fixos para cada mês, os quais são considerados como necessários à manutenção dos negócios, independente de haver ou não hóspedes no hotel. Os demais funcionários de cada mês foram inseridos no custo variável, pelo fato de dependerem mais diretamente da quantidade de hóspedes alocados.

Ainda em relação ao custo de pessoal percebeu-se uma carência de controle de funcionário alocado em cada setor, como recepção, lavanderia, restaurante, etc.

Essa diferenciação é fundamental no estabelecimento de um sistema de custos, pois é o que possibilita a alocação dos reais custos aos produtos e verificar o quanto cada setor representa em relação ao total de recursos dispensados na gestão do negócio. Esses dados permitiriam um trabalho futuro mais aprofundado de gerenciamento, podendo-se determinar quais os setores que influenciam de maneira positiva ou negativa na geração de receita ou despesa, respectivamente.

O hotel utiliza como método de controle de suas receitas e também de seus hóspedes o *software Desbravador Light*, que é um programa desenvolvido especialmente para o setor hoteleiro, que oferece diversas possibilidades de análise financeira e administrativa. Porém, percebe-se que seus recursos são pouco utilizados pelos usuários do hotel em estudo e que falta um entendimento mais técnico de seu funcionamento para que isso possa ser efetivado.

Já em relação às despesas os dados foram coletados diretamente pela contabilidade da empresa, que é terceirizada. Percebe-se assim uma falta de integração nas informações do hotel com a contabilidade, ou seja, um trabalho conjunto de controle e gerenciamento do negócio, tanto a curto quanto a longo prazo. O controle financeiro do hotel parece ser independente das informações fornecidas pela contabilidade, sendo isto verificado pelo desencontro de algumas informações encontradas no controle gerencial com os dados contábeis efetivos.

As seções seguintes abordam os detalhes das etapas seguidas para a análise do estudo de caso.

4.4 Cálculo da Margem de Contribuição

Conforme explicado anteriormente, a análise Custo-Volume-Lucro envolve os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e ponto de fechamento. O ponto de partida para encontrá-los é a determinação do valor da margem de contribuição.

Segundo Bornia (2002) a fórmula utilizada para seu cálculo é a seguinte:

$$MC = p - CV$$

Onde:

MC = Margem de Contribuição Unitária

p = Preço de venda

CV = Custos Variáveis Unitários

A forma como realizou-se tal cálculo é demonstrada na tabela 3, a seguir, e os valores utilizados para tal foram extraídos da tabela 1, como o preço médio da diária no valor de R\$ 52,34, o custo variável unitário de R\$ 20,96 bem como a média de ocupações de 1.649 leitos ao mês.

Tabela 3 – Cálculo da Margem de Contribuição

Variáveis	R\$/Quantidades
A. Preço médio da diária (unitária)	52,34
B. Custo Variável Médio (unitário)	20,96
C. Margem de Contribuição Unitária (A-B)	31,38
D. Total de Leitos ocupados/mês (média)	1.649
E. Margem de Contribuição Total (CxD)	51.743,80

Para obter-se o valor da margem de contribuição unitária foram deduzidos do preço médio da diária os custos variáveis médios unitários e, logo após, para o cálculo da margem de contribuição total em reais, multiplicou-se o total médio de leitos ocupados no mês pela margem de contribuição unitária. Neste cálculo considerou-se o volume médio de diárias por leito efetivo no exercício de 2008.

Diante dos valores encontrados pode-se perceber que a margem de contribuição é, essencialmente, a parcela do preço da diária que ultrapassa os

custos e despesas variáveis do período e que, conseqüentemente, contribuirá para a absorção dos custos fixos da empresa e também para a formação de seu lucro.

Pode-se verificar que a margem de contribuição unitária do hotel em estudo é R\$ 31,38, ou seja, cada diária no valor de R\$ 52,34 disponibiliza R\$ 31,38, para absorção de seus custos fixos e geração de lucros.

Assim, tendo a empresa uma ocupação média de 1.649 leitos ao mês, no período em questão, sua margem de contribuição média total é de R\$ 51.743,80, ou seja, as diárias contribuíram com R\$ 51.743,80 para absorção dos custos fixos totais e para a formação do lucro mensal.

A demonstração detalhada do cálculo da margem de contribuição encontra-se na tabela 4, logo a seguir.

Após a determinação dos valores relativos à margem de contribuição, passou-se ao cálculo do ponto de equilíbrio, conforme enfocado a seguir.

Tabela 4 – Margem de Contribuição Unitária e Total (R\$)

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
A. Preço Médio da Diária	56,01	50,86	60,03	60,24	65,43	55,43	50,47	68,56	37,23	53,68	48,05	42,85	52,34
B. Custo Variável Unitário	12,37	13,71	22,58	30,50	26,93	35,40	16,40	23,50	16,36	22,83	18,09	12,78	20,96
C. Margem de Contribuição Unitária (A-B)	43,64	37,15	37,45	29,74	38,50	20,03	34,07	45,06	20,87	30,85	29,96	30,07	31,38
D. Total de Leitões ocupados/mês	4.109	3.506	1.229	812	784	703	1.184	852	1.396	1.077	1.750	2.384	1.649
E. Margem de Contribuição Total (Cx D)	179.316,76	130.247,90	46.026,05	24.148,88	30.184,00	14.081,09	40.338,88	38.391,12	29.134,52	33.225,45	52.430,00	71.686,88	51.745,62

4.5 Cálculo do Ponto de Equilíbrio

A determinação do ponto de equilíbrio contábil, em unidades, envolve dois fatores que são o valor da margem de contribuição, calculado anteriormente, e também os custos fixos envolvidos no processo, ou seja, aqueles que não variam em função do volume dos serviços prestados.

Assim, pode-se encontrar o ponto de equilíbrio contábil, de acordo com Bornia (2002), através da seguinte fórmula:

$$PE=CF/MC$$

Onde:

PE = Ponto de equilíbrio

CF = Custos fixos

MC = Margem de contribuição

Considerando-se os dados e informações coletadas na empresa, demonstrados nas tabelas 1 e 3, anteriormente, tem-se que o valor dos custos fixos é de R\$ 11.731,72 e da margem de contribuição de R\$ 31,38.

Assim, o valor do ponto de equilíbrio contábil, arredondado, será:

$$PE = R\$11.731,72 / R\$31,38$$

$$PE = 374 \text{ leitos}$$

O resultado, segundo seu significado, demonstra que é necessária a ocupação de 374 leitos (ou 374 hóspedes) para que o hotel não apresente lucro nem prejuízo, ou seja, para que estes fiquem em posição de igualdade. Esta não é certamente uma situação confortável para o hotel, muito menos desejável, apenas representa uma igualdade entre despesa e receita, da qual precisa-se partir para o alcance de resultados positivos.

Diante do valor do ponto de equilíbrio contábil em unidades, pode-se obter o valor deste em reais, bastando para isto que se multiplique este pelo preço médio da diária de R\$ 52,34, demonstrado na tabela 1.

Assim, ter-se-á, também em valores arredondados:

$$PE= 374 \times R\$ 52,34$$

$$PE = R\$ 19.566,95$$

Estes cálculos podem ser observados com maiores detalhes na tabela 5, logo a seguir.

Tabela 5 – Ponto de Equilíbrio em Unidades e Total (R\$)

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
A. Custo Fixo Total	16.265,78	13.557,35	12.115,17	10.630,51	10.905,19	11.951,66	11.567,24	10.083,94	11.182,05	10.663,07	11.190,11	12.028,95	11.731,72
B. Margem de Contribuição	43,64	37,15	37,45	29,74	38,50	20,03	34,07	45,06	20,87	30,85	29,96	30,07	31,38
C. Ponto de Equilíbrio em leitos (A/B)	373	365	323	357	283	596	339	224	536	346	373	400	374
D. Preço Médio da Diária	56,01	50,86	60,03	60,24	65,43	55,43	50,47	68,56	37,23	53,68	48,05	42,85	52,34
E. Ponto de Equilíbrio Total (CXD) (R\$)	20.891,73	18.563,90	19.389,69	21.505,68	18.516,69	33.036,28	17.109,33	15.357,44	19.955,28	18.573,28	17.922,65	17.140,00	19.575,16

O cálculo do ponto de equilíbrio possibilita outros tipos de análise, como por exemplo, partir da determinação de um lucro estimado e descobrir o quanto é preciso vender para atingí-lo.

Assim, para a um lucro de 20% sobre os custos fixos e variáveis do período temos:

$$V = CF + CV (\%) + M.L (\%)$$

V = Volume de Vendas para um lucro de 20%

CF = Custo Fixo

CV= % do custo variável sobre as vendas

M.L = Margem de Lucro (%) desejada

Para o cálculo da porcentagem do custo variável sobre as vendas divide-se o total de custos variáveis no ponto de equilíbrio pelo total da receita na mesma situação.

Tabela 6 – Cálculo da Porcentagem dos Custos Variáveis sobre Receita no PE

	1. Custo e Preço Médios	2. Leitos no PE	3. Valor Total (1x2)	Relação CV sobre RT (3A/3Bx100)
A. Custo Variável no PE	20,96	374	7.839,04	40
B. Receita Total no PE	52,34	374	19.575,76	

Retornando à fórmula anterior temos:

$$V = R\$ 11.731,32 + 0,40V = 0,20V$$

$$V = R\$ 11.731,32 + 0,60V$$

$$0,40V = 11371,32$$

$$V = R\$ 28.428,30$$

Ou seja, para que se alcance um lucro de 20% sobre os custos fixos e variáveis do período faz-se necessário um volume de vendas de R\$ 28.428,30. Em quantidade de leitos locados podemos encontrar:

$$PE (R\$) = N^{\circ} \text{ leitos} \times \text{Diária média}$$

$$R\$ 28.428,30 = N^{\circ} \text{ leitos} \times R\$ 52,34$$

$$N^{\circ} \text{ Leitos} = 543$$

Percebe-se assim que para um lucro de 20% sobre os custos seria necessária uma ocupação mínima de 543 leitos no mês.

A seguir tem-se o cálculo do ponto de fechamento, com suas devidas referências.

4.6 Cálculo do Ponto de Fechamento

Para obter-se o valor do ponto de fechamento em unidades, dois fatores devem ser observados: o valor da margem de contribuição, já vista anteriormente, e o valor dos custos fixos elimináveis, ou seja, aqueles custos fixos que poderiam ser eliminados caso a empresa fechasse por algum período de tempo, que estão demonstrados na tabela 2, também já apresentada.

Nesse caso, o hotel manteria sua estrutura e manutenção, mas permaneceria com suas portas fechadas para a prestação de serviços ao cliente até atingir novamente a alta estação.

Segundo Bornia (2002) verifica-se que o ponto de fechamento é obtido através da seguinte expressão:

$$PF = CFE / MC$$

Onde:

PF = Ponto de Fechamento

CFE = Custos Fixos Elimináveis

MC = Margem de Contribuição

Conforme os valores obtidos nas tabelas 2 e 3, tem-se os custos fixos elimináveis no valor de R\$ 5.147,79 e a margem de contribuição de R\$ 31,38.

Com isto, obtém-se o ponto de fechamento, que será o seguinte:

$$PF = R\$5.147,79/R\$31,38$$

$$PF = 164 \text{ leitos}$$

Este cálculo referente ao ponto de fechamento pode ser observado com maiores detalhes na tabela 6, a seguir.

Partindo-se dos valores da margem de contribuição e dos pontos de equilíbrio e de fechamento encontrados, partir-se-á à análise destes resultados e de suas influências para a atividade do hotel em estudo.

Tabela 7 – Ponto de Fechamento em Quantidades/Leitos

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
A. Custos Fixos Elimináveis	7.362,72	6.486,91	5.532,97	4.190,05	4.372,89	5.532,91	5.282,30	4.088,55	4.936,78	4.616,23	4.256,50	5.114,72	5.147,79
B. Margem de Contribuição Unitária	43,64	37,15	37,45	29,74	38,50	20,03	34,07	45,06	20,87	30,85	29,96	30,07	31,38
C. Ponto de Fechamento Unitário (A/B)	169,00	175,00	148,00	141,00	114,00	276,00	155,00	91,00	236,00	150,00	142,00	170,00	164,00

4.7 Análise dos resultados

A partir da figura 4, abaixo, e dos valores encontrados nos cálculos feitos anteriormente, pode-se perceber que a empresa veio operando com resultados positivos em todos os meses do período em questão (2008), apesar de ter significativa queda nos meses de baixa temporada, como por exemplo, no mês de junho.

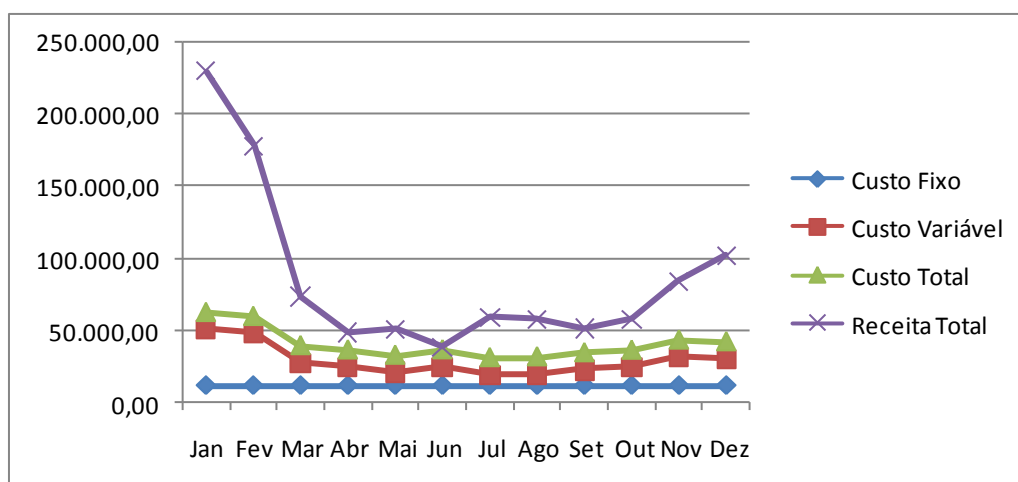


Figura 4 – Receita Total e Custos Totais

Através da figura 4 também pode-se observar que os meses em que a referida empresa gera maiores receitas são os meses de janeiro e fevereiro, ou seja na alta temporada. Após este período sua receita bruta começa a declinar (como nos meses de abril, maio e junho), começando a reerguer-se logo após outubro, tendo em novembro e dezembro melhores resultados.

4.7.1 Análise acerca do Ponto de Equilíbrio

Em relação ao seu ponto de equilíbrio contábil em unidades, de 374 leitões ocupados no mês, pode-se verificar que durante todos os meses do ano de 2008 a empresa mantém-se acima deste, ou seja, está gerando receitas totais superiores aos custos totais, e, conseqüentemente, auferindo lucros, como pode ser visto na tabela 7 demonstrada a seguir.

Tabela 8 – Ponto de Equilíbrio Contábil em Quantidades X Total de leitos ocupados ao mês

Meses	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
Ponto de Equilíbrio (Leitos)	373	365	323	357	283	596	339	224	536	346	373	400	374
Leitos Ocupados/Mês	4.109	3.506	1.229	812	784	703	1.184	852	1.396	1.077	1.750	2.384	1.649

Diante das ocupações relativas a cada mês pode-se observar que o mês de maior ocupação de leitos é janeiro (4.109 leitos ocupados), já o mês que possui menor de ocupações é junho (703 leitos ocupados). Entretanto, mesmo no mês em que ocorreu mais baixa ocupação de leitos, a empresa encontra-se acima do seu ponto de equilíbrio contábil (374 leitos ocupados), ou seja, ela gera receitas que cobrem todos seus custos e despesas e ainda apresenta um resultado positivo, pois o ponto de equilíbrio contábil nada mais é do que o ponto onde as receitas totais se igualam aos custos totais, sendo assim o resultado é nulo, não havendo lucro nem prejuízo.

Em relação ao valor total do ponto de equilíbrio contábil em reais (R\$ 19.566,95) observa-se que este valor coincide com seu ponto de equilíbrio em unidades de 374 leitos, ou seja, este valor é igual ao total dos 374 leitos ocupados multiplicado pelo valor da diária de cada leito, que no caso do hotel em estudo é de R\$ 52,34 (cinquenta e dois reais e trinta e quatro centavos).

Então, diante de seu ponto de equilíbrio contábil em unidades monetárias pode-se perceber que a empresa encontra-se sempre acima do mesmo, o que ratifica estar sempre acima do seu ponto de equilíbrio contábil em unidades (374 leitos ocupados ao mês).

Isto pode ser observado na tabela 8 a seguir onde demonstra-se, mês a mês, os valores do ponto de equilíbrio contábil em reais e da receita bruta do hotel em estudo.

Tabela 9 – Ponto de Equilíbrio Contábil em reais X Receita Bruta Mensal

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
Ponto de Equilíbrio (R\$)	20.892	18.564	19.390	21.506	18.517	33.036	17.109	15.537	19.955	18.573	17.923	17.140
Receita Bruta (R\$)	230.130	178.307	73.781	48.913	51.298	38.968	59.755	58.410	51.967	57.813	84.084	102.158

Na figura 5 também pode-se observar o comportamento do ponto de equilíbrio contábil em relação aos custos totais e receita total da empresa, pois o mesmo

ocorre quando os custos totais igualam-se a receita total, isto é, quando há a intersecção destes dois em um ponto em comum, chamado ponto de equilíbrio, como é demonstrado a seguir.

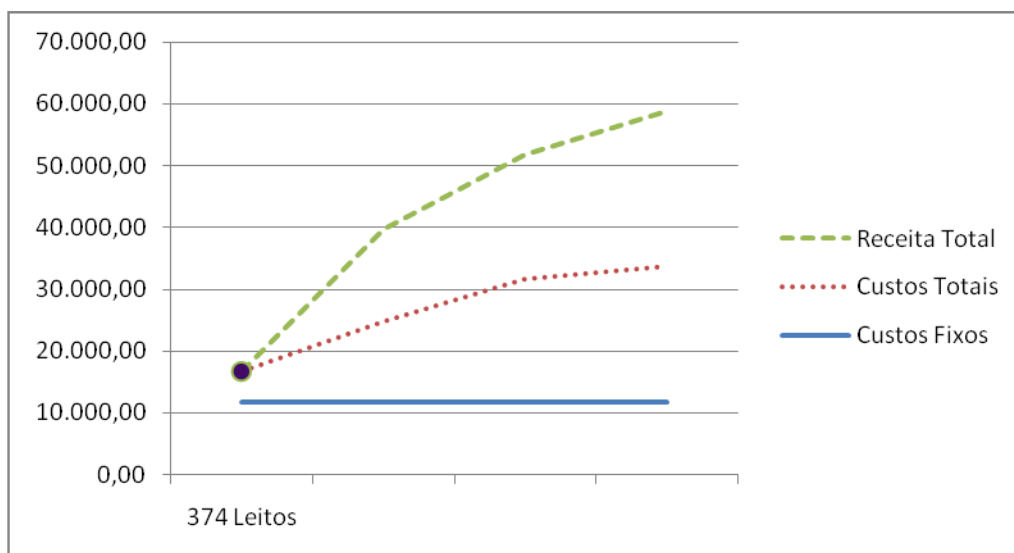


Figura 5 – Gráfico do Ponto de Equilíbrio em Unidades e reais (R\$)

Deve-se observar que a análise do ponto de equilíbrio pode ser estruturada e moldada conforme o interesse informativo do administrador da empresa. Assim, o modelo original deve ser adaptado para obtenção de outras informações gerenciais requisitadas, como por exemplo, o ponto de equilíbrio financeiro e o ponto de equilíbrio econômico.

No caso do ponto de equilíbrio financeiro, calcula-se o nível de atividades suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos, exceto a depreciação, e outras dívidas vincendas no período, como empréstimos ou financiamentos bancários. Para calculá-lo basta acrescentar aos custos fixos o valor das dívidas que se deseja saldar no período e deduzir o valor relativo à depreciação, que não representam desembolso. No ponto de equilíbrio financeiro, conforme Bornia (2002, p. 79) “os custos considerados são apenas os custos desembolsados que realmente oneram financeiramente a empresa”.

Em relação ao ponto de equilíbrio econômico, determina-se a quantidade de vendas necessárias para alcançar o lucro desejado para certo período. Em termos de alterações na fórmula do ponto de equilíbrio, torna-se necessário incluir no valor dos custos e despesas fixos o montante desejado de lucro para o período em

questão ou outros itens que se deseje inserir, como por exemplo, os custos de oportunidade referentes ao capital próprio ou de terceiros

Todos, numa visão geral, fornecem importantes ferramentas ao administrador da empresa para que este possa gerenciá-la da melhor e mais correta forma possível.

4.7.2 Análise acerca do Ponto de Fechamento

O ponto de fechamento, que nada mais é do que o momento abaixo do qual não é vantajoso para a empresa manter suas atividades, é dado através do cálculo apresentado na tabela 5. A mesma apresenta um valor médio de 164 ocupações ou hóspedes, o que significa que, em relação a custos fixos, um número médio de hóspedes menor que 164 representaria um prejuízo para o hotel, já que esta receita não cobriria nem o total dos custos fixos totais mensais. Assim, tornar-se-ia vantajoso que o mesmo “fechasse as portas” para sua atividade fim, a hospedagem, e conseguindo com isso reduzir custos, que nessa situação são aqueles que eliminam-se apenas pelo fato de não haver clientes, ou seja, hóspedes. Os demais custos remanescentes são aqueles dos quais não se pode abrir mão em função de serem necessários e imprescindíveis para que na próxima estação o hotel continue oferecendo os mesmos serviços, com a mesma eficiência e qualidade.

Na tabela 9 apresentam-se os dados encontrados em relação ao ponto de fechamento de cada mês do exercício de 2008 em comparação aos dados referentes à ocupação real no mesmo período.

Tabela 10 – Ponto de Fechamento em Quantidades X Ocupação Real

Meses	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
Ponto de Fechamento	169	175	148	141	114	276	155	91	236	150	142	170	164
Leitos Ocupados/mês	4.109	3.506	1.229	812	784	703	1.184	852	1.396	1.077	1.750	2.384	1.649

A tabela permite que se conclua que, em relação ao hotel em estudo, o encerramento das atividades durante o período de baixa estação não representa uma alternativa viável e inteligente para o mesmo, pois os resultados encontrados apontam que durante todo o ano a ocupação ultrapassa o ponto de fechamento. O mês em que mais estes valores se aproximam é o mês de junho, onde a quantidade

de leitos ocupados representa mais de duas vezes o valor do ponto encontrado. Nos demais meses esses valores ficam ainda mais distantes, o que representa em termos práticos que o hotel vem operando com sucesso em todas as épocas do ano, apesar das influências da sazonalidade.

4.7.3 Análise entre os meses de maior e menor ocupação

Pode-se observar através da tabela 9, vista anteriormente, que o número de leitos ocupados durante o período em questão (ano de 2008) é bem variado, tendo-se, por exemplo, um mês que chega a atingir aproximadamente seis vezes o número de ocupações em relação a outro.

Esta situação de extremos pode ser observada entre os meses de janeiro (considerado de alta temporada) e de junho (considerado de baixa temporada). Assim, verifica-se que em janeiro o número de ocupações (4.109 leitos ocupados) chega quase a atingir seis vezes o número de ocupações de junho (703 leitos ocupados). Tal situação ocorre devido aos efeitos da sazonalidade, que atinge tal ramo de atividade, como exposto anteriormente.

Através dos dados e informações obtidas, percebe-se, diante dos cálculos e valores apresentados, que esta situação de restrição não afetou os resultados econômicos da empresa no período em questão, pois como pode ser observada na tabela 10, a seguir, em todos os meses do ano, sua receita líquida mensal apresenta apenas resultados positivos.

Apesar de a receita bruta gerada no mês de junho ser significativamente inferior à de janeiro, esta foi suficiente para cobrir todos os custos e despesas, fixos e variáveis, e ainda gerar resultado positivo à empresa, mesmo sendo este de extrema insignificância se comparado ao do mês de janeiro. Isto observa-se na empresa em todos os meses do ano de 2008, ou seja, o hotel apresentou resultados positivos durante todo o período em questão. Estas informações estão demonstradas na tabela 10.

Tabela 11 – Projeção do Resultado Mensal da empresa

Resultado Projetado	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
Receita Bruta	230.130,48	178.307,40	73.781,33	48.913,49	51.297,72	38.968,02	59.754,82	58.409,88	51.967,26	57.812,69	84.083,91	102.157,73	86.298,73
Custos Variáveis	50.819,66	48.067,88	27.757,37	24.803,44	21.127,05	24.876,51	19.420,81	20.012,07	22.837,81	24.599,43	31.659,04	30.472,34	28.871,12
Margem de Contribuição	179.310,82	130.239,52	46.023,96	24.110,05	30.170,67	14.091,51	40.334,01	38.397,81	29.129,45	33.213,26	52.424,87	71.685,39	57.427,61
Custos Fixos	16.265,78	13.557,35	12.115,17	10.630,51	10.905,19	11.951,66	11.567,24	10.083,94	11.182,05	10.663,07	11.190,11	12.028,95	11.731,72
Resultado Mensal	163.045,04	116.682,17	33.908,79	13.479,54	19.265,48	2.139,85	28.766,77	28.313,87	17.947,40	22.550,19	41.234,76	59.656,44	45.695,89

4.7.4 Análise complementar

Custo, volume e lucro, estes três fatores são indispensáveis para a análise de uma empresa.

Santos (2005, p.63) comenta que “julgamos de extrema importância gerencial o ferramental que propicia meios de analisar as relações custo, volume e lucro dos negócios de uma empresa.”

Assim, diante dos dados e informações coletadas na empresa em estudo, pode-se perceber que a mesma possui uma grande capacidade ociosa em relação ao número de leitos que se encontram ocupados durante todos os meses, ou seja, seu volume (número total de leitos disponíveis em cada mês) não está sendo totalmente “aproveitado” para a geração de receitas, pois como verifica-se na tabela 11, a seguir, a empresa ocupa no máximo 55% de sua capacidade de locação.

Tabela 12 – Total de leitos Disponíveis X Leitos Ocupados X Leitos Ociosos ao mês

Meses	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média
A. Leitos Disponíveis													
	7.471	6.989	7.230	7.230	7.471	7.230	7.471	7.471	7.230	7.471	7.230	7.471	7.330
B. Leitos Ocupados													
	4.109	3.506	1.229	812	784	703	1.184	852	1.396	1.077	1.750	2.384	1.649
C. % de Ocupação (B/A)													
	55%	50%	17%	11%	11%	10%	16%	11%	19%	14%	24%	32%	23%
D. Leitos Ociosos (A-B)													
	3.362	3.483	6.001	6.418	6.687	6.527	6.287	6.619	5.834	6.394	5.480	5.087	5.682

Com isto, pode-se demonstrar quais reflexos ocorreriam no lucro e também no ponto de equilíbrio da empresa, em decorrência de variações no preço de sua diária, nos seus custos e no seu volume, pois como pode-se observar sua capacidade de ocupação está sendo subestimada.

Tomando-se por base os valores dispostos na tabela 1, vista anteriormente, pode-se ilustrar qual seria a influência no lucro da empresa, caso houvesse uma redução no preço de sua diária com um aumento no seu volume de leitos ocupados.

Esta demonstração com variações no preço da diária (redução de valor) bem como no seu volume (aumento nas ocupações) encontra-se na tabela 12, a seguir.

Tabela 13 – Influência no lucro com variações no preço e volume de ocupação

Demonstração de Lucros	Variações		
Variação do preço da diária	0%	- 10%	- 20%
Variação de volume (leitos ocupados)	0%	10%	20%
Volume de ocupações	1.649	1.814	1.979
Preço da diária média	52,34	47,11	41,87
Custo Variável unitário	20,96	20,96	20,96
Receita Bruta Média	86.308,66	85.457,54	82.860,73
(-) Custo Variável Total	34.563,04	38.021,44	41.479,84
(-) Custos Fixos	11.731,72	11.731,72	11.731,72
(=) Lucro Operacional	40.013,90	35.704,38	29.649,17
Percentual Aumento/Redução no Lucro	0%	- 10,77%	- 25,90%
Margem de Contribuição Unitária	31,38	26,15	20,91
Ponto de Equilíbrio (em leitos)	374,00	449,00	561,00

Fonte: Modelo adaptado de Santos (2005, p.65)

Através da demonstração pode-se perceber que uma redução no preço de venda, em 10% e 20%, com o respectivo aumento no volume de ocupações de leitos, em 10% e 20%, reduziria o lucro operacional da empresa, podendo com isto, trazer certo prejuízo a mesma.

Neste caso, o ponto de equilíbrio do hotel, inversamente ao seu lucro, aumentaria, pois com uma redução no preço da diária, a margem de contribuição unitária, ou seja, a parcela do preço de cada diária que sobraria para cobrir os custos e despesas fixos e também gerar lucro para a empresa, reduzir-se-ia significativamente.

Assim, neste caso, esta alternativa de redução do preço da diária e aumento do volume de ocupações, em 10% e 20%, não se mostra como uma boa alternativa para o hotel em estudo, pois, como pode-se observar na tabela 12, a empresa teve significativa redução no seu lucro operacional.

Porém, deve-se ressaltar que diante de outras alternativas, este tipo de estudo pode demonstrar resultados benéficos à empresa que assim o requerer.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Pode-se perceber através dos resultados e análise que a empresa vem atuando com sucesso em relação à Custo-Volume-Lucro, pois conseguiu encontrar resultados positivos em todos os meses do exercício de 2008, não só em relação à absorção de custos fixos, mas também em relação às demais despesas relacionadas aos serviços, apresentando lucro tanto em períodos de alta como nos de baixa temporada.

O que ocorre, de fato, é que a atitude de manter as portas abertas do hotel durante tantos anos, em todos os meses, demonstra, pelo menos durante o período em análise, ser uma decisão acertada em relação à redução de custos fixos e obtenção de lucro. Demonstra também que as demais empresas do setor, sujeitas às mesmas oscilações de demanda, poderiam realizar uma análise nesse sentido e repensar suas decisões acerca do que pode ou não ser mais lucrativo. Nem sempre lucrativo é sinônimo de mais dinheiro no bolso, mas também de menor necessidade de investimento, de mais trabalho, mas também de maior retorno a longo prazo. Também se reflete em visibilidade e prospecção de novos clientes, na medida de um maior reconhecimento como um negócio bem sucedido. É claro que tudo depende do que cada gestor tenha como estratégia de negócio, pois às vezes manter um estabelecimento fechado é uma decisão incontestável devido a outros fatores, como comodidade, falta de mão-de-obra qualificada ou por haverem outras atividades na baixa temporada que justifiquem esta ação.

Um fato importante percebido e que merece destaque é que não há negócio que se sustente sem equilíbrio financeiro. É isso que o cálculo do ponto de equilíbrio vem mostrar: a importância da escrituração e documentação correta de uma empresa, pois ela serve de imediato, como termômetro da situação e como dado concreto em uma análise gerencial mais aprofundada, podendo trazer correlações que não são perceptíveis apenas através de um controle baseado em expectativas de mercado e em conhecimentos prévios. São fatos que se transformam em dados e estes geram resultados, pois proporcionam decisões mais fundamentadas e concretas. Este trabalho esbarrou em muitas dificuldades nesse ponto, e poderia ser bem mais rico em análises e conclusões gerenciais, mas para isso seria necessária plena consciência do papel do contador ou consultor dentro de uma organização, na

medida em que ele pode contribuir de maneira positiva, gerando não apenas dados numéricos, mas decisões e resultados. Esta empresa apresentou um resultado positivo, aparentemente, através dos cálculos efetuados, mas sempre é possível contribuir mais, trazer melhorias que possam fazer toda a diferença em momentos de crise e de indecisão.

Em relação a isto pode-se utilizar as idéias de Zanella (1993), que diz que administrar custos não é apenas eliminar despesas de forma arbitrária e muitas vezes intuitivamente, sob pressão de fatores externos. Administrar custos significa, acima de tudo, a gestão de recursos de forma racional e competente, por meios de instrumentos adequados e eficientes.

Em relação aos benefícios informativos oriundos dos estudos elaborados e apresentados resumidamente nas seções anteriores, cabe que sejam salientadas outras informações gerenciais importantes provenientes do trabalho realizado e que certamente agregariam algo a mais ao hotel em análise.

Como o hotel apresenta, através da análise realizada, resultados positivos, no que diz respeito à apresentação de lucro líquido no decorrer de todo o período em questão, até mesmo na baixa temporada, a sugestão inicial para esta empresa seria a de continuar mantendo esta estratégia de manutenção do negócio durante todo o ano, mas isso não significa que melhorias não possam ser implementadas, como buscar maneiras de aumentar esta ocupação ou reduzir seus custos.

A primeira possibilidade é percebida através da grande capacidade ociosa de quartos em períodos de baixa temporada, que poderiam estar gerando melhores resultados se fossem ocupados. Nesse caso, a opção seria a de buscar parcerias com agências de viagens ou investir em campanhas publicitárias para aumentar esta ocupação. Já a redução de preços não seria viável, como verificado na análise complementar. Outra alternativa seria a de reduzir a disponibilidade de quartos vagos nas baixas estações. Isto poderia ser feito, uma vez que se trata de um hotel de quatro andares, mantendo, por exemplo, dois destes, “prontos” para imediata locação, ou seja, limpos e de fácil acesso, e alocar os hóspedes de maneira regular nestes andares. Isto reduziria gastos com mão-de-obra e deslocamento de funcionários em função de facilitar a limpeza e manutenção e permitir que os demais não tenham que sofrer os mesmos cuidados, com a mesma freqüência, a não ser que surja essa necessidade.

Mas acredita-se que a maior contribuição que se possa dar com este trabalho é em relação ao controle das informações contábeis, não apenas às dedicadas à apuração dos impostos, já que estas em um primeiro momento parecem ser de maior necessidade, mas também as informações de cunho gerencial, aquelas que servem para verificar a real situação de um negócio. Como dito anteriormente, foram detectadas algumas discrepâncias nos dados fornecidos pela contabilidade com os que a empresa mantinha em seu gerenciamento, o que faz com que esta (a contabilidade) perca sua capacidade de análise e possa participar mais ativamente nas decisões e rumos que o hotel venha a tomar no futuro e até impede que os próprios gestores percebam esse papel do contador.

Cabe ao próprio contador demonstrar sua importância como objeto de mudança e como instrumento de acompanhamento, não apenas para cumprir as necessidades do fisco, mas também de gerenciamento dos processos e gestão de custos.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BÓRNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRITO, B. D. M. de, Os Efeitos da Sazonalidade na Exploração do Fenômeno Turístico. **Revista do Turismo**, São Paulo, jan.2005. Disponível em: <<http://www.revistaturismo.com.br/artigos/sazofenomenotur.html> > Acesso em: 25 mar. 2009.

CATELLI, A. **Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade. Resolução n. 956, de 21 de fevereiro de 2001. Estabelece normas para os aspectos contábeis específicos em entidades hoteleiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 mar. 2003. Disponível em <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=anexo1examequaliftec>>. Acesso em: 29 mar. 2009.

DIENG, M. et al. Gestão Estratégica de Custos Aplicada à Atividade Hoteleira: um estudo empírico nos hotéis de médio e grande porte da grande Recife. Disponível em: <www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos32006/585.pdf> Acesso em: 13 set. 2008.

DUTRA, R. G. **Custos: Uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, A. B. H. de **Dicionário Eletrônico Aurélio Versão 5.0**. 3. ed. Positivo, 2004.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GOMES, I. B. Sazonalidade do Turismo, o que fazer na baixa temporada? **Revista do Turismo**, São Paulo, nov. 2004. Disponível em <<http://www.revistaturismo.com.br/artigos/sazonalidade.html>>. Acesso em: 25 mar. 2009.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L., STRATTON, W.O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

JUNG, C. F. **Metodologia Científica – ênfase em pesquisa tecnológica**. 3. ed. 2003. Disponível em <www.jung.pro.br>. Acesso em: 13 jun. 2009.

LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNKES, R. J. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSIMANN, C.P.; ALVES, O.C.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

ORION e BONIFACIO, A. P. e C. Gestão de Custos na Hotelaria, **Associação Brasileira de Indústria e Hotéis**, em 23 de maio de 2003. Disponível em: <<http://www.nicb.ufsc.br/Secundarias/Artigos/Gest%E3o%20de%20Custos%20na%20Hotelaria.htm>> Acesso em: 13 set. 2008.

ORION e CONTRERAS, A. P. e M. Contabilidade e Gestão Hoteleira, **Associação Brasileira de Indústria e Hotéis**, em 27 de maio de 2003. Disponível em: <<http://www.nicb.ufsc.br/Secundarias/Artigos/Contabilidade%20e%20Gest%E3o%20Hoteleira.htm>> Acesso em 24 abr. 2009.

PEDROSA, C. J. **A Contabilidade na Hotelaria** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadenahotelaria.htm>> Acesso em 24 abr. 2009.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R.G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2009.

SÁ, A. L. de . **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, J. J. **Análise de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SAZONALIDADE TURÍSTICA. In: **Enciclopédia Wikipédia, a Enciclopédia Livre**, 2001. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Sazonalidade_tur%C3%ADstica> Acesso em: 25 mar. 2009.

SILVA, L. F. da. Contabilidade Hoteleira em Uma Visão Estratégica de Custos. Paraná, 2007. Disponível em: <artigocientifico.uol.com.br/uploads/artc_1190230023_42.doc> Acesso em: 11 abr. 2009.

SOARES, L. S. e PURPER, S. **Tramandaí Terra e Gente**. 2. ed. Pallotti - Produção Editorial: AGE- Assessoria Gráfica Editorial Ltda., 1986.

TEIXEIRA, R. M. Gestão de Marketing em Pequenos Empreendimentos Hoteleiros, **Revista Turismo em Análise**, USP/SP, vol.15 n.1 Maio 2004. Disponível em: <<http://www.obsturpr.ufpr.br/artigos/hotelaria02.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2009.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. **Estrutura e Apresentação de monografias, dissertações e teses: MDT/Universidade Federal de Santa Maria. Pró Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa**. 6. ed. UFSM: Santa Maria, 2006.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO. **UFRJ – 2008 – Prova 1 – Professor Benício**. Disponível em: <www.gpi.g12.br/vestibular/ufrj/2008/1prova/pdf/ingles_comentario.pdf> Acesso em: 13 jun. 2009.

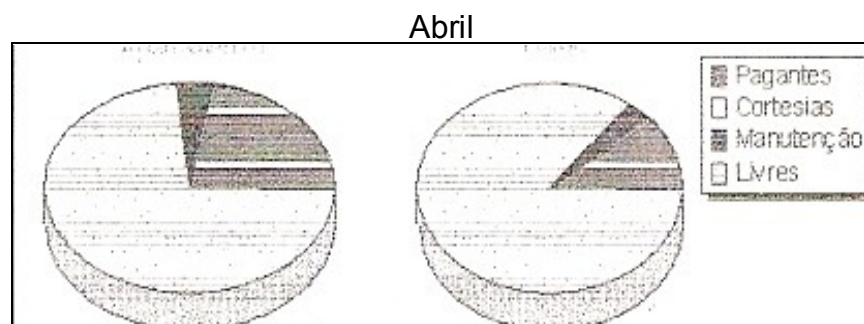
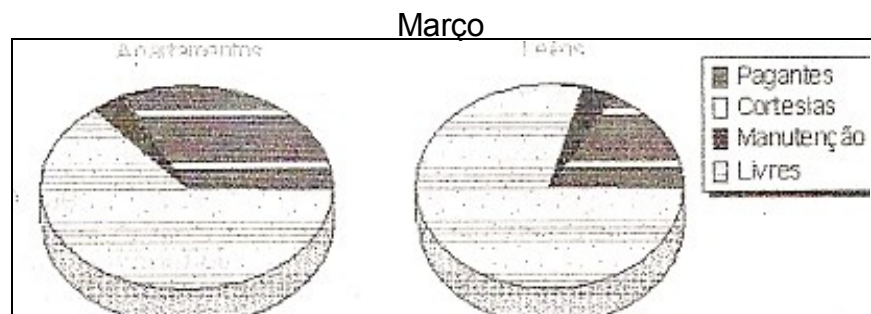
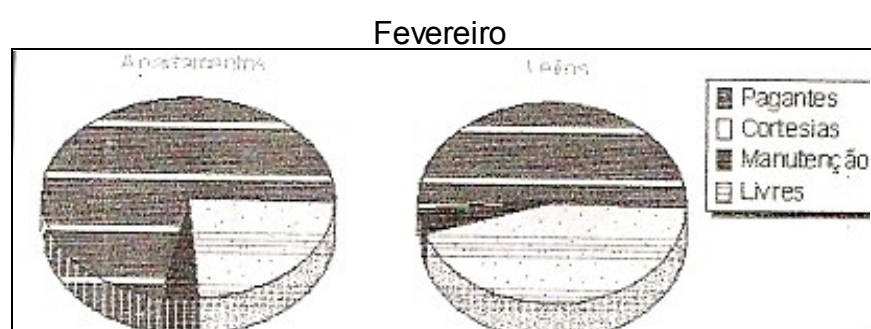
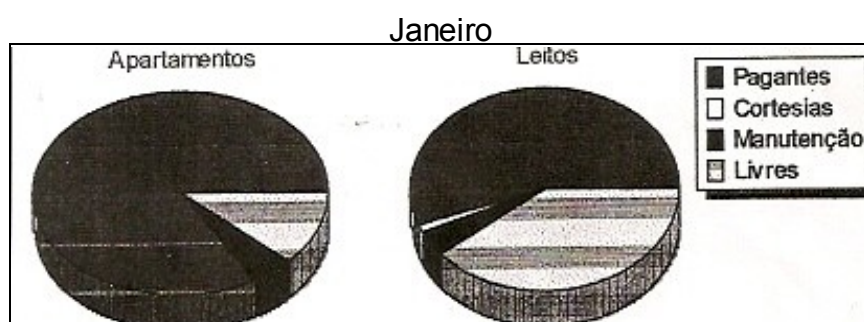
VICECONTI, P. e NEVES, S. **Introdução à economia**. 4. ed. São Paulo: Frase , 2000.

WERNKE, R. **Gestão de Custos: Uma abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. 1. ed. Caxias do Sul: Educs, 1993.

ANEXOS

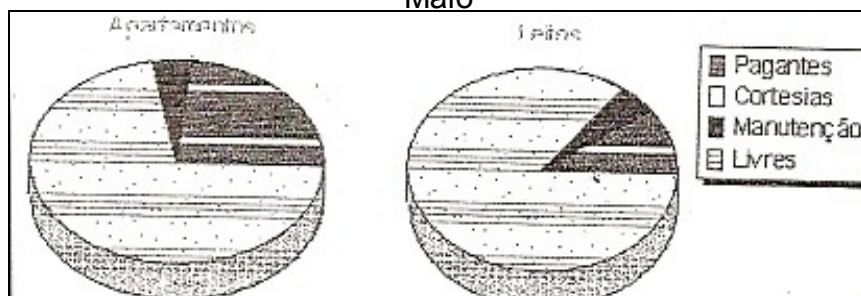
ANEXO A – Estatística de Ocupação do Hotel de Janeiro a Abril de 2008



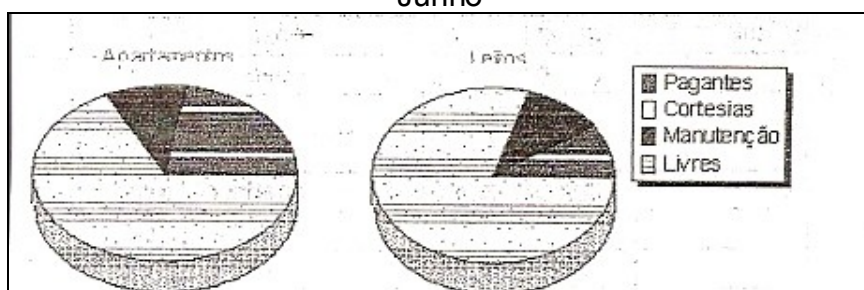
Fonte: Hotel em estudo

ANEXO B – Estatística de Ocupação do Hotel de Maio a Agosto de 2008

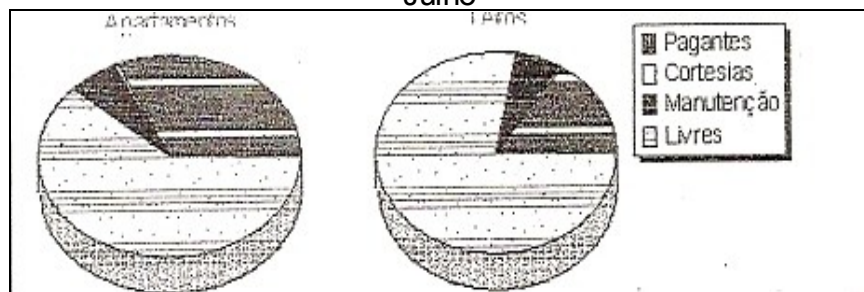
Maio



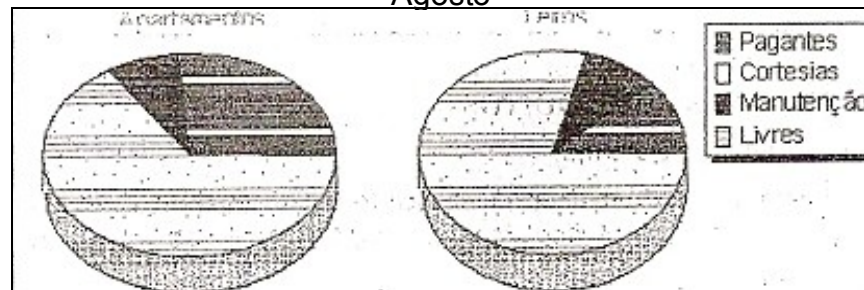
Junho



Julho



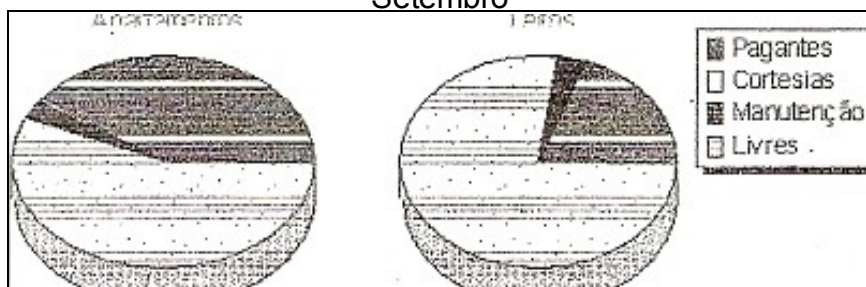
Agosto



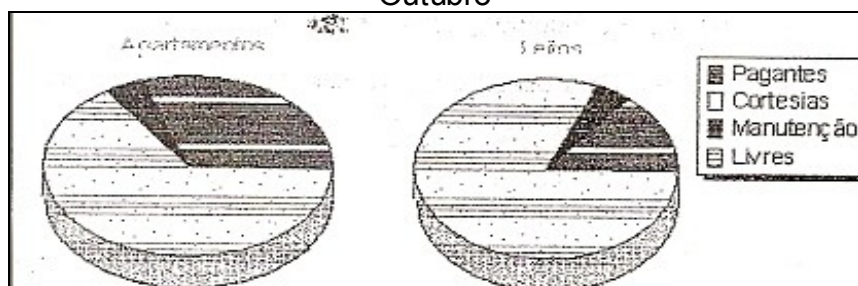
Fonte: Hotel em estudo

ANEXO C – Estatística de Ocupação do Hotel de Setembro a Dezembro de 2008

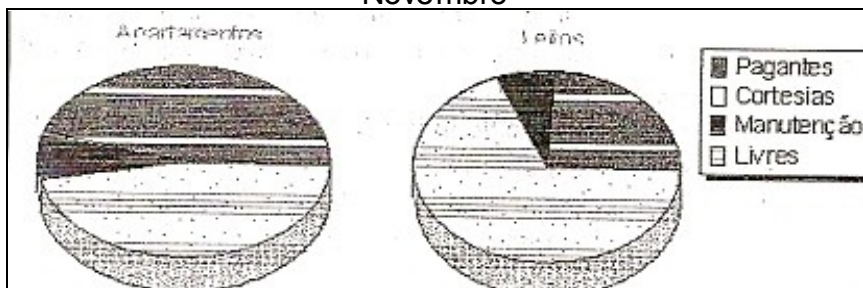
Setembro



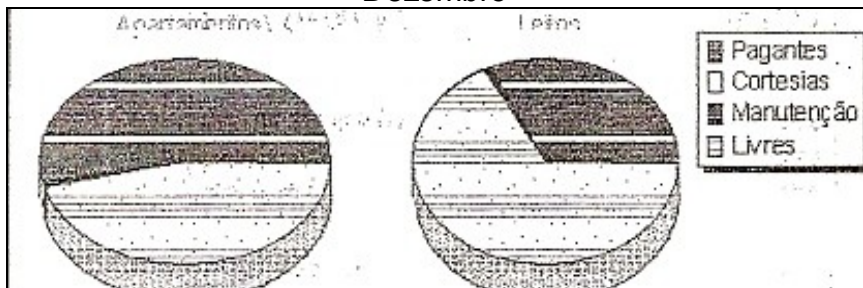
Outubro



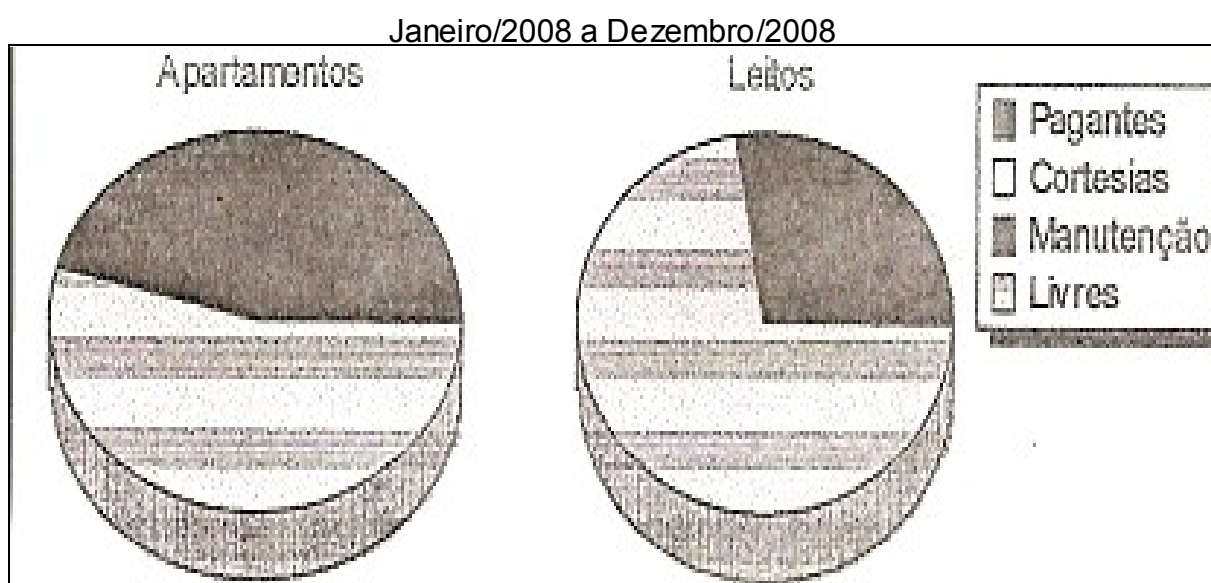
Novembro



Dezembro



Fonte: Hotel em estudo

ANEXO D – Estatística de Ocupação do Hotel no Período de 2008

Fonte: Hotel em estudo