



**XXIX Congresso Brasileiro de Custos**

16 a 18 de novembro de 2022

- João Pessoa / PB -



## **Custos no setor hoteleiro: uma revisão sistemática de literatura com base nas publicações do Congresso Brasileiro de Custos (1994-2021)**

**Letícia Darsie Werner** (UNISINOS) - ltdarsie@gmail.com

**Ivanessa Johanna Neitzke** (UNISINOS) - ivanessaj.neitzke@hotmail.com

### **Resumo:**

*Este estudo tem como objetivo analisar as publicações científicas sobre custos no setor hoteleiro apresentadas ao longo de todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Para tanto, realizou-se uma revisão sistemática de literatura entre o período de 1994 até 2021. Identificou-se 4.663 artigos no Anais do CBC, porém apenas 44 abordavam a temática deste estudo, sendo essa a amostra submetida às análises. Avaliou-se a distribuição dos artigos por período; a produtividade dos autores; suas contribuições para com a temática; as instituições às quais os autores estão vinculados; quais foram os artigos publicados com maior relevância; as palavras-chave que apareceram com maior frequência; e a classificação dos artigos por área temática. Por fim, com vistas a identificar o que os pesquisadores têm estudado nos últimos anos, realizou-se um corte temporal, submetendo a nova análise os artigos publicados entre 2012 e 2021. Dessa amostra, foram levantadas informações como objetivo, localidade dos hotéis onde as pesquisas foram realizadas, metodologia utilizada nestes estudos e os principais resultados encontrados pelos pesquisadores. Os achados desta revisão sistemática de literatura indicam pouca representatividade do tema proposto, dispersão de publicações e falta de continuidade das pesquisas. A área temática com maior número de publicações evidencia a busca dos pesquisadores por soluções para controlar os custos e apoiar o processo decisório no setor hoteleiro. Além disso, os estudos publicados nos últimos dez anos possuem diferentes enfoques, solidificando a ideia de que o tema não está consolidado.*

**Palavras-chave:** *Hotelaria. Custos. Revisão Sistemática de Literatura. Congresso Brasileiro de Custos.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Custos no setor hoteleiro: uma revisão sistemática de literatura com base nas publicações do Congresso Brasileiro de Custos (1994-2021)**

### **RESUMO**

Este estudo tem como objetivo analisar as publicações científicas sobre custos no setor hoteleiro apresentadas ao longo de todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Para tanto, realizou-se uma revisão sistemática de literatura entre o período de 1994 até 2021. Identificou-se 4.663 artigos no Anais do CBC, porém apenas 44 abordavam a temática deste estudo, sendo essa a amostra submetida às análises. Avaliou-se a distribuição dos artigos por período; a produtividade dos autores; suas contribuições para com a temática; as instituições às quais os autores estão vinculados; quais foram os artigos publicados com maior relevância; as palavras-chave que apareceram com maior frequência; e a classificação dos artigos por área temática. Por fim, com vistas a identificar o que os pesquisadores têm estudado nos últimos anos, realizou-se um corte temporal, submetendo a nova análise os artigos publicados entre 2012 e 2021. Dessa amostra, foram levantadas informações como objetivo, localidade dos hotéis onde as pesquisas foram realizadas, metodologia utilizada nestes estudos e os principais resultados encontrados pelos pesquisadores. Os achados desta revisão sistemática de literatura indicam pouca representatividade do tema proposto, dispersão de publicações e falta de continuidade das pesquisas. A área temática com maior número de publicações evidencia a busca dos pesquisadores por soluções para controlar os custos e apoiar o processo decisório no setor hoteleiro. Além disso, os estudos publicados nos últimos dez anos possuem diferentes enfoques, solidificando a ideia de que o tema não está consolidado.

Palavras-chave: Hotelaria. Custos. Revisão Sistemática de Literatura. Congresso Brasileiro de Custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 INTRODUÇÃO**

A concorrência cresce em ritmo acelerado no mercado hoteleiro, fato esse que tem ocasionado o aumento dos desafios para a gestão hoteleira no Brasil (Struckas Filho, Borinelli & Rocha, 2019). Uma pesquisa de serviços de hospedagem, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2016, demonstrou que o número de estabelecimentos de hospedagem caracterizados como hotéis atingiu a quantidade de 15.005 unidades pelo país. Além disso, outros meios de hospedagem, como pousadas, somaram quase 10.000 estabelecimentos; *hostels* e albergues atingiram um número de 480 unidades; entre outros alojamentos.

Diante desses levantamentos, percebe-se que a atividade hoteleira vem passando por constantes mudanças e evoluções, estando inserida em um ambiente econômico bastante dinâmico e competitivo, no qual, segundo Struckas Filho et al. (2019), para se destacar, é necessário otimizar o processo de tomada de decisão, o que pode ser facilitado pela adequada gestão de custos.

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

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

Dessa forma, estudos em empreendimentos hoteleiros são importantes a fim de entender como a gestão hoteleira funciona e quais são suas peculiaridades para que seja possível a aplicação de um sistema de custos bem organizado, preciso e atualizado. Considerando o exposto, o objetivo deste estudo é analisar as publicações científicas sobre custos no setor hoteleiro apresentadas ao longo de todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC).

O presente está estruturado em cinco seções. Na primeira seção se apresenta a introdução, na qual são abordadas algumas considerações iniciais que justificam a relevância e realização do estudo, enunciando-se o objetivo do mesmo. Na segunda seção tem-se o referencial teórico que aborda a importância dos custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a tomada de decisão, especialmente para o setor hoteleiro. A terceira seção apresenta a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa e na quarta seção são apresentados e discutidos os resultados. Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais, as quais são seguidas pelas referências.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

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

Ao longo do tempo a contabilidade de custos deixou de ser apenas uma forma de mensurar monetariamente os estoques e os resultados da organização e passou a ser um relevante e eficiente recurso no campo gerencial, desempenhando funções importantes como apoio a tomada de decisões e auxílio ao planejamento e controle. (Martins, 2018).

Diante do cenário atual, de concorrência acirrada e tecnologia desenfreada, as empresas demandam atualização constante do controle e gerenciamento dos custos. (Ferreira, 2007). À vista disso, à medida em que a contabilidade de custos é utilizada como uma ferramenta de planejamento, ela é capaz de proporcionar vantagens competitivas. (Ritta, Cittadin & Pereira, 2015). Por meio da coleta, classificação e registro dos dados operacionais, realiza a combinação dessas informações e, em seguida, acumula, organiza, analisa e interpreta esses indicadores gerenciais com a finalidade de produzir informações de custos que são solicitadas pelos diversos níveis de administração da empresa. (Leone, 2012).

Na condição de ferramenta de planejamento, a gestão de custos auxilia no controle dos gastos, uma vez que fornece uma previsão quanto aos custos que serão despendidos na produção de bens ou serviços e as receitas que serão auferidas com

o intuito de gerar lucro. (Almeida, Rêgo & Prado, 2017). Em outros termos, é possível o direcionamento das políticas de compra, produção e preço de venda à realidade dos campos econômico, financeiro e patrimonial da empresa. (Martins, 2018).

Portanto, quando há conhecimentos mínimos acerca dos custos de operação, as ações e os posicionamentos do gestor serão mais bem conduzidos e eficientes. (Ferreira, Costa & Ávila, 2016). Ademais, nas organizações em que a gestão de custos é ponderada como um diferencial, pode haver benefícios, como: análises amplas se tornam menos esporádicas; um equilíbrio operacional é desencadeado; maior lucro a longo prazo é perceptível; participação de mercado é potencializada; maximização da capacidade produtiva é incentivada, isto é, redução de ociosidade e desperdício; e por fim, o capital que foi despendido para que fosse possível perpetuar o negócio é potencializado. (Assef, 2005).

Crepaldi S. e Crepaldi G. (2018) ponderam que o custeio representa um elemento essencial na gestão de uma empresa. Custeio se trata de métodos de apropriação de custos, isto é, maneiras pelas quais os custos são acumulados e apurados. Conforme Dutra (2017) relata, existem diversos sistemas de custeio, porém cada empresa deve analisar qual estará mais apto a atender suas necessidades informativas, bem como as características de suas atividades. (Wernke, 2019).

De acordo com Fontoura (2013), normalmente as empresas utilizam práticas de gestão equivocadas, as quais apenas tem como objetivo a redução de custos de forma errônea. “Por sua vez, a falta de informações sobre a composição dos custos pode levar ao desconhecimento do lucro e dos produtos, especialmente, daqueles que poderão trazer menor margem para as organizações”. (Paim, 2014, p. 25). Zanella (2010) ainda afirma que administrar custos vai além de apenas eliminar as despesas de forma sucinta e em muitos casos de modo intuitivo. Trata-se de gerenciar os recursos racionalmente e de maneira competente, fazendo uso de instrumentos que sejam adequados e eficientes para tal.

Sabe-se que os hotéis oferecem um conjunto de vários bens e serviços com uma infinidade de insumos. Isso faz com que os gestores de tais estabelecimentos tenham maior dificuldade em conhecer com mais exatidão a composição dos custos dos produtos e dos centros de custos onde eles são produzidos. Sendo assim, os hotéis são empresas de prestação de serviços que se diferenciam completamente de outras organizações do tipo industrial ou comercial. (Castelli, 2016). No tocante aos estoques, cabe salientar que o produto hoteleiro acabado não pode ser estocado, isto é, o aposento que não for vendido num determinado dia será descartado, visto que sua vida útil é perecível. (Dias & Pimenta, 2005).

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

### **3 METODOLOGIA**

Esta pesquisa se trata de uma revisão sistemática de literatura. Para a realização deste estudo, foi feito um levantamento dos artigos científicos apresentados no CBC desde a sua primeira edição, que ocorreu em 1994. A partir da leitura dos títulos publicados, foram identificados 4.663 artigos nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos até a sua 28ª edição, em 2021. Todos os títulos foram analisados e os que continham termos variáveis de “hotel”, “setor hoteleiro”, “hoteleria”, etc foram selecionados; e aqueles que abordavam custos em outros

setores e não tinham relação com o objeto deste estudo foram excluídos. Assim sendo, 44 artigos foram submetidos às análises.

As análises foram realizadas do seguinte modo: a primeira amostra foi composta pelos 44 artigos sobre custos no setor hoteleiro publicados ao longo de todas as edições do CBC. Avaliou-se a distribuição dos artigos por período; a produtividade dos autores; suas contribuições para com a temática; as instituições às quais os autores estão vinculados; quais foram os artigos publicados com maior relevância (com base no número de citações por outros trabalhos); as palavras-chave que apareceram com maior frequência; e a classificação dos artigos por área temática.

Em seguida, com vistas a identificar o que os pesquisadores têm estudado nos últimos anos, realizou-se um corte temporal, submetendo a nova análise os artigos publicados entre 2012 e 2021. Assim, uma nova amostra contou com 11 trabalhos científicos. Foram levantadas informações como objetivo, localidade dos hotéis onde as pesquisas foram realizadas, metodologia utilizada nestes estudos e elaborou-se um quadro-resumo com os principais resultados encontrados pelos pesquisadores.

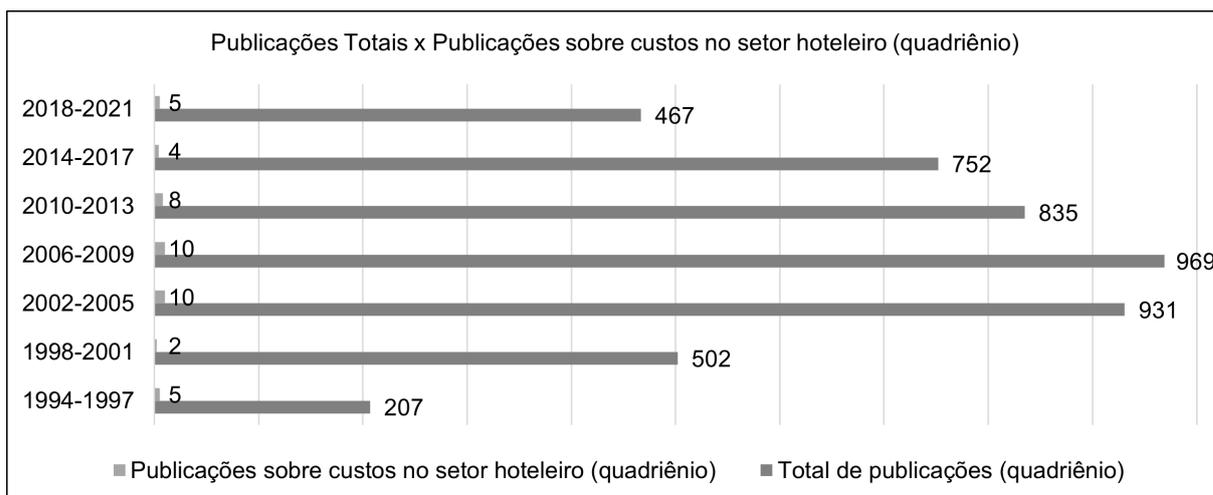
Quanto às limitações metodológicas pode-se apontar a utilização de uma única base de dados. As análises estão limitadas aos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, por se tratar do principal fórum de discussão acerca de custos no Brasil, sendo desconsiderados estudos publicados em outros congressos ou em periódicos, os quais também podem oferecer contribuições importantes para o desenvolvimento do assunto.

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 A pesquisa ao longo de todas as edições do CBC**

#### **4.1.1 Distribuição dos artigos por período**

A busca realizada nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos revelou o primeiro artigo com a temática custos na hotelaria no ano de 1996. A Figura 1 apresenta a distribuição dos artigos por quadriênio ao longo do período 1994-2021, evidenciando que poucos estudos sobre custos no setor hoteleiro foram publicados no CBC no decorrer de todas as edições, representando apenas 0,94% das publicações totais. Ainda, é possível observar que entre os anos de 2002 e 2009 houve o maior número de pesquisas sobre o tema em termos absolutos. No entanto, o primeiro quadriênio da amostra apresentou maior representatividade do tema (2,42%). Ressalta-se, ainda, que a 11<sup>a</sup> edição do CBC teve o maior número de publicações que abordaram custos em hotéis (5). Isto posto, nota-se que não houve evolução das pesquisas sobre o assunto.



**Figura 1. Distribuição das publicações do CBC (quadriênio)**

Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.1.2 Produtividade dos autores

De forma complementar, busca-se avaliar a produtividade dos autores. A amostra conta com 109 autores e 127 contribuições, o que significa que alguns pesquisadores publicaram mais de uma vez sobre o tema. A Tabela 1 exhibe a quantidade de autores conforme o número de publicações:

Tabela 1

##### Produtividade dos autores

Nº de artigos publicados por autor	Nº de autores	% da amostra	Nº de artigos publicados por autor x nº de autores
1	97	88,99%	97
2	8	7,34%	16
3	3	2,75%	9
5	1	0,92%	5
Total	109	100%	127

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, portanto, que 97 autores contribuíram apenas uma vez com os estudos, o que representa 88,99% do número de autores identificados na amostra e 76,38% das contribuições totais. Além disso, oito autores possuem duas publicações sobre o tema (7,34%), três autores já publicaram três vezes sobre o assunto no CBC (2,75%) e um único pesquisador realizou estudos sobre custos no setor hoteleiro por cinco vezes (0,92%). Diante disso, é possível verificar uma dispersão muito grande de publicações e a falta de continuidade das pesquisas publicadas, uma vez que apenas 11,01% dos autores publicaram mais de uma vez sobre o tema. A Tabela 2 apresenta os autores que mais publicaram estudos sobre custos na hotelaria no CBC:

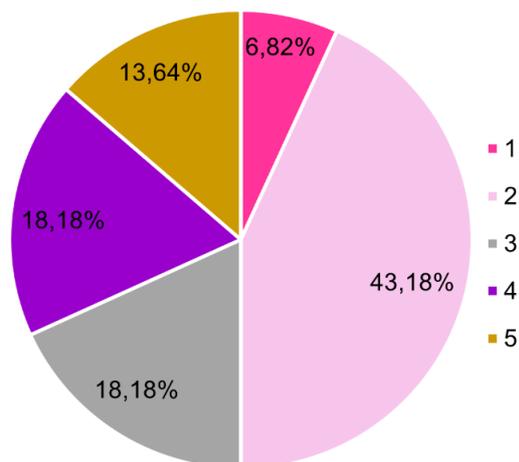
Tabela 2

##### Autores mais produtivos

Autores	Nº de artigos publicados
Rogério João Lunkes	5
Maria Silene A. Leite	3
Aloisio da Silva Lima	3

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda relativamente a autoria dos artigos, observa-se com mais frequência trabalhos elaborados por dois autores; enquanto é menos comum a publicação de artigos com única autoria, conforme exposto na Figura 2:

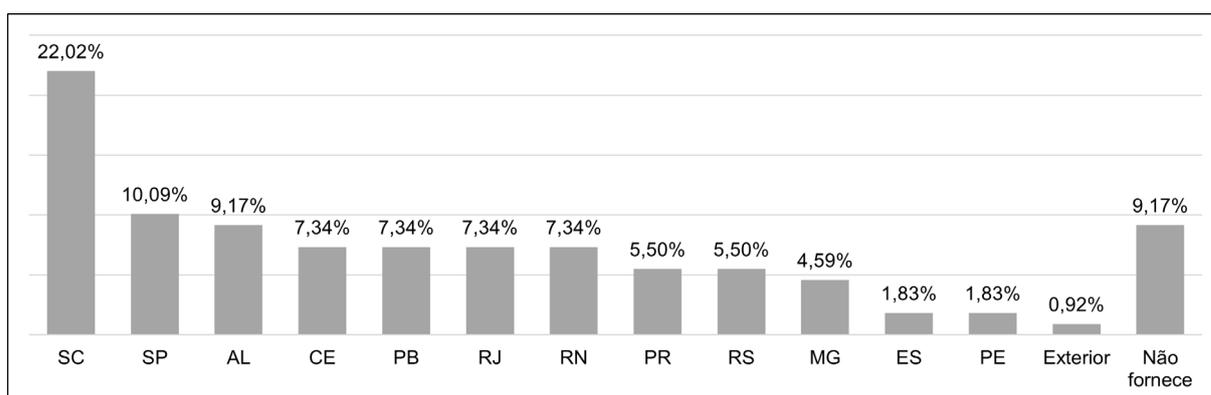


**Figura 2. Quantidade de autores por artigo**

Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.1.3 Onde as pesquisas têm sido exploradas

Com o intuito de investigar onde as pesquisas sobre essa temática estão sendo mais exploradas, observou-se as instituições às quais os autores estão associados. A Figura 3 mostra que os pesquisadores da amostra estão vinculados principalmente a instituições de Santa Catarina, São Paulo e Alagoas (22,02%, 10,09% e 9,17% respectivamente). Cabe ressaltar, ainda, que 9,17% dos artigos não fornecem essa informação.



**Figura 3. Vínculo institucional dos autores (por estado)**

Fonte: Dados da pesquisa

Destacam-se, dentre as instituições, a Universidade Federal de Santa Catarina, a qual está associada a 13 autores da amostra, o que representa 11,93% dos estudiosos; a Universidade Federal de Alagoas, a qual possui vínculo com dez pesquisadores (9,17%); e outros oito estão vinculados à Universidade Federal da

Paraíba (7,34%). Estes dados reiteram que outras instituições do estado de Santa Catarina também têm realizado estudos sobre o tema, enquanto no Alagoas e na Paraíba apenas uma universidade tem pesquisado custos no setor hoteleiro.

#### 4.1.4 Relevância dos artigos

O Quadro 1 revela os artigos mais relevantes da amostra baseado no número de citações. Destaca-se que dois dos artigos mais citados foram publicados em 2012 e têm um autor em comum, o qual é considerado o mais produtivo da amostra (Tabela 2). Ainda assim, observa-se um número baixo de citações, o que reafirma a falta de estudos de custos no setor hoteleiro.

<b>Autor</b>	<b>Título</b>	<b>Ano</b>	<b>Citações</b>
Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima; Meline Oliveira Tabosa do Egito; José Dionísio Gomes da Silva	Utilização de informações de custos no processo gerencial: um estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeira	2002	20
Paula de Souza; Rogério João Lunkes	Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC)	2012	18
Aldo Leonardo Cunha Callado; Rodrigo Debus Soares; Antônio André Cunha Callado; Fernanda Marques de Almeida Holanda	Rentabilidade e Indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	2008	16
Mauricio Mello Codesso; Rogério João Lunkes; Ricardo Suave	Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú	2012	13

**Quadro 1. Artigos da amostra com maior número de citações por outros trabalhos**

Fonte: Dados extraídos do Google Acadêmico (agosto/2022)

#### 4.1.5 Palavras-chave mais utilizadas

Dada a importância das palavras-chave para que outros pesquisadores possam identificar estudos que compreendam as informações que estão sendo procuradas de forma mais sistematizada, foram observados os termos utilizados pelos artigos da amostra e, a partir disso, elaborou-se uma nuvem de palavras (Figura 4). Os 44 artigos analisados possuem um total de 98 ocorrências de palavras-chave. Destas, encontrou-se uma variedade de 70 palavras distintas, dentre as quais as que apareceram com maior frequência foram: “hotelaria” (8 vezes, o que representa 8,16% das ocorrências totais); “setor hoteleiro” (6 vezes ou 6,12%); “custos” (5 vezes ou 5,10%); e “hotel” (5 vezes ou 5,10%). Além disso, cabe destacar que 59 palavras apareceram uma única vez, o que representa 60,20% das ocorrências totais. Enfim, nota-se que as palavras mais frequentes estão inteiramente relacionadas com a temática deste trabalho.



**Figura 4. Nuvem de palavras-chave**

Fonte: <https://wordart.com> – elaborada com base nos dados da pesquisa

#### 4.1.6 Área temática

Tendo em vista que o CBC subdivide as publicações por áreas temáticas, isto é, os estudos são categorizados em conformidade com sua abordagem, avaliou-se como as pesquisas da amostra têm sido enquadradas. A partir da análise da Tabela 3, percebe-se que 27,27% dos trabalhos científicos estão associados ao tema “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões” e 18,18% estão publicados na categoria “gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços”. Ainda que as áreas temáticas tenham sido alteradas ao longo das edições do CBC e apesar de receberem diferentes nomenclaturas, é possível observar que a maior parte dos estudos está relacionada com a gestão de custos, evidenciando a busca dos pesquisadores por soluções para controlar os custos e apoiar o processo decisório dos empreendimentos hoteleiros.

Tabela 3

#### Área temática dos estudos

Área Temática	Nº de artigos
Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões	12
Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços	8
Controladoria	5
Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações	4
Custos da Qualidade	2
Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual	2
Gestão Estratégica de Custos	2
ABC/ABM/CMS no Contexto da Gestão Estratégica de Custos	1
A Mensuração de Custos no Setor de Serviços	1
Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor	1
Custos e Tomada de Decisões	1
Gestão Ambiental e Responsabilidade Social	1

Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor de Serviços	1
Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos	1
Seção de Estudantes	1
Sistema de Custeio	1

Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.2 A pesquisa nos últimos dez anos

Esta seção tem como objetivo analisar exclusivamente os estudos sobre custos no setor hoteleiro publicados no CBC nos últimos dez anos, a fim de identificar em que contexto eles têm sido explorados.

O Quadro 2 destaca os objetivos de tais estudos. Dessa forma, nota-se que as pesquisas recentes estão voltadas principalmente para práticas orçamentárias; apuração dos custos das diárias para definição do preço de venda; gestão dos custos dentro da hotelaria, bem como o uso e o conhecimento dessa gestão por parte dos administradores para a tomada de decisão.

Autor/Ano	Objetivo
De Souza e Lunkes (2012)	Analisar as práticas de orçamento de capital em empresas hoteleiras de Florianópolis.
Codesso, Lunkes e Suave (2012)	Explorar as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras na cidade de Balneário Camboriú (SC).
Echevarrieta, Magalhães e Casagrande (2014)	Demonstrar os impactos da Contribuição Previdenciária patronal, a partir da vigência da desoneração da folha de pagamento em um Hotel da Grande Florianópolis.
Lizote, Verdinelli, Vieira, Perez e Do Nascimento (2014)	Avaliar a relação que há entre a orientação empreendedora e o desempenho organizacional, levando em consideração a gestão de custos, mensurado na hotelaria de dois países: o Brasil e a Venezuela.
Cescon, Antunes Junior, Brunozi Júnior e De Almeida (2017)	Identificar o grau de conhecimento dos gestores das empresas hoteleiras estabelecidas na cidade de Foz do Iguaçu, PR sobre a ótica da gestão de custos interorganizacionais.
Lunkes, Costa e Bortoluzzi (2017)	Analisar as práticas de Contabilidade Gerencial em empresas hoteleiras da grande Florianópolis-Santa Catarina (Brasil).
Silva, Albuquerque, Da Silva, Guedes e Costa (2019)	Apurar, mediante a utilização da departamentalização, os custos da diária de um hotel (Maceió, AL) sob a ótica do custeio por absorção.
De Souza e Peixe (2019)	Demonstrar a formação do preço de venda das diárias no setor da prestação de serviços de hotelaria (Curitiba, PR), por meio da análise dos custos para uma efetiva formação de preço de venda.
Struckas Filho, Borinelli e Rocha (2019)	Identificar, junto aos gestores das empresas objeto de estudo em que extensão fazem uso dos artefatos da Gestão de Custos e de suas informações para tomada de decisões operacionais e estratégicas.
Dos Santos e Vallim (2020)	Aplicar o mix de serviços utilizando a programação linear para maximizar o resultado de uma empresa do ramo de hotelaria (situado no Espírito Santo), a fim de identificar as contribuições da utilização conjunta do mix de produtos e programação linear como instrumentos de decisão na gestão empresarial.
Soares e Brandão (2021)	Analisar a utilização de ferramentas de gestão de custos para empreendimentos hoteleiros de pequeno porte.

**Quadro 2. Objetivos dos estudos sobre custos no setor hoteleiro publicados no CBC no período 2012-2021**

Fonte: Dados da pesquisa

Observou-se também a localidade dos hotéis em que estas pesquisas foram realizadas. A Tabela 4 apresenta os estados e a respectiva quantidade de estudos aplicados:

Tabela 4

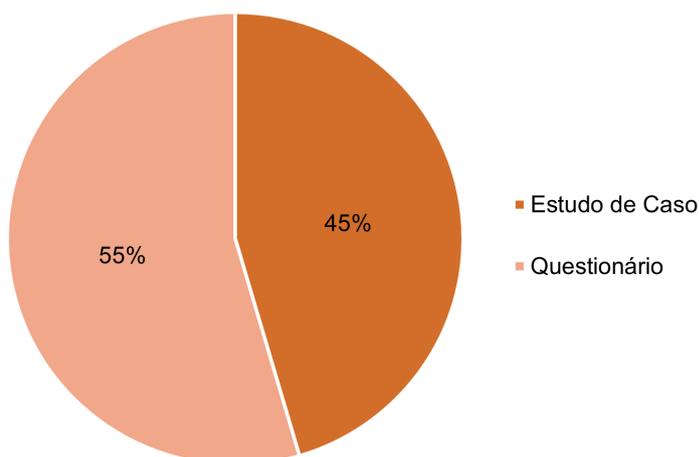
**Estados onde os estudos foram realizados**

Estados	Nº de artigos
Alagoas	1
Ceará	1
Espírito Santo	1
Paraná	2
Outros	2
Santa Catarina	4

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os 11 artigos publicados no CBC nos últimos dez anos, os hotéis situados no estado de Santa Catarina estão entre os mais estudados, representando 36,36% do total da amostra. Também se constata que 18,18% das pesquisas foram realizadas em hotéis localizados no Paraná. Além disso, justifica-se a classificação de dois artigos como “Outros” visto que um dos estudos traça um comparativo entre os países Brasil e Venezuela; e o outro realizou a pesquisa com base nas empresas listadas no Cadastro Nacional de Empresas Turísticas do Ministério do Turismo, englobando todo o país. Os demais estudos foram realizados em Alagoas, no Ceará e no Espírito Santo.

Quando examinada a metodologia utilizada nesses estudos, percebe-se que os artigos desenvolvidos por meio de questionários possuem maior representatividade, conforme exposto na Figura 5:

**Figura 5. Metodologia dos artigos**

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, nota-se que ao longo de dez anos as pesquisas se trataram de estudos de caso e questionários, não sendo explorados outros métodos, como entrevistas, pesquisa-ação, entre outros.

Enfim, o Quadro 3 apresenta os principais resultados dos estudos mais recentes:

Título	Principais resultados
Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Empresas hoteleiras costumam utilizar, na avaliação do orçamento, o Índice de Rentabilidade;</li> <li>- O custo do capital próprio é a técnica mais utilizada para definição da taxa mínima de retorno aceitável;</li> <li>- Sobre o grau de previsibilidade do ambiente hoteleiro, o comportamento dos fornecedores foi avaliado como sempre previsível; do mercado financeiro como eventualmente previsível; e dos concorrentes como parcialmente imprevisível;</li> <li>- Com exceção do custo do capital e da taxa mínima de retorno, informações como fluxo de entradas e saídas projetadas, expectativa de vida útil, dados macroeconômicos e revisão pós-auditoria são praticamente sempre disponíveis.</li> </ul>
Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mais de 64% dos hotéis selecionados para a pesquisa utilizam orçamento, sendo o <i>bottom-up</i> o processo orçamentário mais utilizado;</li> <li>- Não é comum a prática de criar um Comitê de orçamento;</li> <li>- Os orçamentos são baseados nos indicadores econômicos e nos resultados dos anos anteriores;</li> <li>- A motivação dos gestores dos hotéis está muito atrelada a sua participação na elaboração do orçamento e no alcance dos objetivos planejados;</li> <li>- O orçamento em empresas hoteleiras no Brasil ainda é subutilizado, com aplicação parcial de muitas de suas características e técnicas.</li> </ul>
Desoneração da folha de pagamento: impactos fiscais e econômicos de um hotel em Florianópolis.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redução nos custos laborais, pois a empresa no período da desoneração da folha de pagamento deixou de recolher aos cofres públicos R\$ 54.072,03 referentes à Contribuição Previdenciária Patronal;</li> <li>- A desoneração da folha de pagamento gera vantagens e redução de encargos para o hotel.</li> </ul>
Orientação empreendedora, custos e desempenho organizacional: um estudo em hotéis do Brasil e da Venezuela.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Confirma-se uma atitude conservadora, especialmente para os hotéis brasileiros e para os de ambos os países no tocante à assunção de riscos;</li> <li>- No Brasil, possuem maior orientação empreendedora os hotéis que utilizam o método de custos baseado em atividades;</li> <li>- Ao trabalhar com a formação do preço da diária se constata que os hotéis que realizam a precificação baseada nos valores de mercado são os que têm melhor desempenho;</li> <li>- No caso da hotelaria venezuelana, o maior desempenho das empresas se associa com o método de absorção;</li> <li>- Quanto à precificação, no caso da Venezuela se constata que não se emprega o valor do mercado e substituindo esse modo de fixar os valores da diária aparece o baseado nos custos totais, que se associa com os maiores desempenhos.</li> </ul>
A gestão de custos interorganizacionais na rede hoteleira de Foz do Iguaçu, PR.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Embora os gestores tenham mostrado um nível de conhecimento das Relações Interorganizacionais (RIOs) e da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCIs), os resultados sugerem ser ainda incipiente a prática tanto das RIOs quanto das GCIs nas empresas de serviços de hospedagem da cidade de Foz do Iguaçu;</li> <li>- Mais de 60% dos gestores respondentes não informaram suas receitas médias por unidade habitacional, sob a alegação de ser esta uma informação estratégica da empresa;</li> <li>- Mais de 37%, também por este motivo, não informaram seu custo médio por unidade habitacional.</li> </ul>
Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os resultados mostram que as empresas hoteleiras estudadas costumam utilizar práticas de custos tradicionais como o custeio por absorção e o custeio padrão;</li> <li>- As práticas de orçamento também são relativamente tradicionais com a utilização do orçamento anual para controle de custos;</li> <li>- Os gestores se sentem mais confortados em tomar as decisões munidos de informações sobre o lucro, aumento de receita, e indicadores como o REVPAR (receita total/nº de quartos);</li> <li>- Na análise para tomada de decisão e estratégia, três pontos foram destacados: a análise de rentabilidade do produto, cliente e dos concorrentes;</li> <li>- Preferência por práticas de gestão tradicionais. Não há uma área de mudança em vista, já que os gestores hoteleiros não demonstraram grandes intenções em realizar inovações nas práticas de gestão nos próximos três anos.</li> </ul>

<p>Departamentalização dos custos na atividade hoteleira: apuração do custo da diária sob a ótica do custeio por absorção.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A realização da divisão dos custos totais com hospedagem pela média anual de diárias realizadas resultou no custo médio da diária, antes desconhecido pela organização;</li> <li>- Os resultados do estudo permitiram inferir que o sistema de custeio por absorção, por meio da departamentalização, é um instrumento essencial para auxiliar no processo de planejamento estratégico da empresa em estudo;</li> <li>- O valor dos custos da diária de um hotel é uma informação importante da qual as empresas hoteleiras deveriam ter conhecimento, porém, na maioria das vezes, em virtude da ausência de um sistema de controle, não dispõem desse tipo de informação.</li> </ul>
<p>Custos para definir o preço das diárias da prestação de serviço da hotelaria: estudo empírico de caso aplicado.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os hotéis fornecem as tarifas de diárias com base no método Yield Management e no valor de mercado dos hotéis da mesma categoria;</li> <li>- A gestão dos custos e despesas é um grande diferencial para a prestação de serviço da hotelaria, devido a sua sazonalidade e a dificuldade em incorporar esses gastos no preço de venda da diária;</li> <li>- Foi apresentada uma proposta para que as empresas hoteleiras utilizem o método do <i>mark-up</i> para cálculo das diárias, que tem como base os custos incorridos no período, com o objetivo de garantir a margem de lucro desejada e que o valor estipulado cubra os custos incidentes aos serviços prestados.</li> </ul>
<p>Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Através do mapeamento da utilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão dos gestores hoteleiros, constatou-se maior utilização artefatos como Gestão de Custos Operacionais (GOC) e Gestão Estratégica de Custos (GEC);</li> <li>- Apesar de implementados nas empresas hoteleiras, não estão sendo utilizados no processo decisório dos gestores destas organizações;</li> <li>- Percebe-se uma tendência de maior utilidade da informação em razão do porte da empresa.</li> </ul>
<p>Programação linear na otimização de mix de serviços: um estudo de uma empresa de hotelaria.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A utilização conjunta da modelagem de mix de produtos e serviços utilizando a programação linear ampliam a qualidade das informações geradas;</li> <li>- Possibilidade de selecionar o mix com maior margem de contribuição e, consequentemente, lucro;</li> <li>- Possibilidade de, antecipadamente, realizar a análise dos custos e margem de contribuição dos diversos tipos de serviços e programar a estratégia de oferta de serviços em sintonia com as variações do mercado.</li> </ul>
<p>Gestão de custos em empreendimentos hoteleiros: um estudo de caso em um hotel de pequeno porte de Baturité-CE.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Apesar do hotel usar <i>software</i> para controlar reservas e hospedagens, não emprega nenhuma ferramenta para o controle de custos, fazendo-o de forma parcial e manual para os custos fixos e variáveis;</li> <li>- Foram identificadas informações de custos que influenciam no processo de decisão;</li> <li>- Conjunto de ferramentas de gestão de custos proposto que podem ser aplicadas a empreendimentos hoteleiros de pequeno porte.</li> </ul>

**Quadro 3. Principais resultados dos estudos sobre custos no setor hoteleiro publicados no CBC no período 2012-2021**

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos principais resultados coletados nas pesquisas, não é possível realizar uma associação entre os estudos, visto que não são similares e possuem abordagens distintas. Isso demonstra que o tema sobre custos no setor hoteleiro é bastante amplo e até então, não consolidado. À vista disso, pode-se afirmar que o assunto necessita atrair mais acadêmicos e profissionais com o intuito de explorar esse vasto campo a fim de que os gestores de empreendimentos hoteleiros encontrem subsídio para apoiar o planejamento, controle e processo decisório.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa foi norteada pelo objetivo de analisar as publicações científicas sobre custos no setor hoteleiro apresentadas ao longo de todas as edições

do Congresso Brasileiro de Custos. Para tanto, realizou-se uma revisão sistemática de literatura, a partir da qual foram identificados 4.663 artigos publicados nos Anais do CBC. Destes, apenas 44 abordavam a temática deste estudo e, portanto, foram submetidos às análises.

Os resultados obtidos evidenciaram que poucos estudos sobre custos no setor hoteleiro foram publicados no CBC no decorrer de todas as edições, sendo 2004 considerado o ano recorde de publicações com cinco artigos sobre a temática. Com relação a produtividade dos autores, destaca-se que poucos pesquisadores publicaram mais de uma vez sobre o tema, demonstrando que há uma dispersão muito grande de publicações e falta de continuidade das pesquisas. Além disso, a análise da relevância dos estudos sob a ótica do número de citações reafirma a falta de pesquisas sobre custos na área hoteleira.

Relativamente ao enquadramento dos estudos por área temática, a maior frequência de publicações associadas ao tema “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões” realça a busca dos pesquisadores por soluções para controlar os custos e apoiar o processo decisório dos empreendimentos hoteleiros.

Quando analisados os estudos publicados nos últimos dez anos, nota-se que as pesquisas estão voltadas principalmente para práticas orçamentárias; apuração dos custos das diárias para definição do preço de venda; gestão dos custos dentro da hotelaria, bem como o uso e o conhecimento dessa gestão por parte dos administradores para a tomada de decisão. Ademais, os estudos se limitam a aplicação de questionários e estudos de caso. Por fim, observa-se que as pesquisas possuem diferentes abordagens, demonstrando que o assunto proposto pelo estudo em questão possui um vasto campo de aplicabilidade para trabalhos acadêmicos, porém ainda pouco explorado.

Este estudo configura um ponto de partida para pesquisadores que desejam aprofundar o tema. Para trabalhos futuros, sugere-se a ampliação da base de dados com referência ao tema proposto para estudos que foram publicados em outros congressos de Contabilidade, nacionais e internacionais, e/ou em periódicos, a fim de verificar tendências com relação à pesquisa em torno deste tema.

## REFERÊNCIAS

Anais do Congresso Brasileiro de Custos. Disponível em:

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>, Acesso em: 28/05/2022.

Assef, R. (2005). *Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Callado, A. L. C., Soares, R. D., Callado, A. A. C., & Holanda, F. M. A. (2008). Rentabilidade e indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do balanced scorecard. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 15.

Castelli, G. (2016). *Gestão Hoteleira*. São Paulo: Saraiva.

Cescon, J. A., Antunes Junior, J. A. V., Brunozi Júnior, A. C., & De Almeida, R. S. (2017). A gestão de custos interorganizacionais na rede hoteleira de Foz do

Iguaçu, PR. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.

- Codesso, M. M., Lunkes, R. J., & Suave, R. (2012). Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2018). *Contabilidade de Custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Da Fontoura, F. B. B. (2013). *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. São Paulo: Atlas.
- De Almeida, F. S, Rêgo, T. F., & Prado, A. G. S. (2017). Um estudo bibliométrico a respeito do uso dos custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões, no Congresso Brasileiro de Custos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- De Lima, G. A. S. F., Do Egito, M. O. T., & Da Silva, J. D. G. (2002). Utilização de informações de custos no processo gerencial: um estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeira. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, SP, Brasil, 9.
- De Souza, M. C., & Peixe, B. C. S. (2019). Custos para definir o preço das diárias da prestação de serviço da hotelaria: estudo empírico de caso aplicado. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 26.
- De Souza, P., & Lunkes, R. J. (2012). Práticas de orçamento de capital: um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC). *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.
- Dias, R., & Pimenta, M. A. (2005). *Gestão de Hotelaria e Turismo*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Dos Santos, J. N., & Vallim, C. R. (2020). Programação linear na otimização de mix de serviços: um estudo de uma empresa de hotelaria. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 27.
- Dutra, R. G. (2017). *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.
- Echevarrieta, A. C., Magalhães, R. A., & Casagrande, M. D. H. (2014). Desoneração da folha de pagamento: impactos fiscais e econômicos de um hotel em Florianópolis. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil, 21.
- Ferreira, J. A. S. (2007). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Ferreira, L. R. C.; Costa. P. S.; & Ávila. J. R. M. S. (2016) Efeito de informações precedentes no comportamento assimétrico dos custos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 13, n. 28, p. 03-18.

- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2016). *Pesquisa de Serviços de Hospedagem*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9040-pesquisa-de-servicos-de-hospedagem-municipios-das-capitais-regioes-metropolitanas-das-capitais-e-regioes-integradas-de-desenvolvimento.html?=&t=destaques>, Acesso em: 05/07/2022.
- Leone, G. S. G. (2012). *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Lizote, S. A., Verdinelli, M. A., Vieira, E. P., Perez, A. O., & Do Nascimento, S. (2014). Orientação empreendedora, custos e desempenho organizacional: um estudo em hotéis do Brasil e da Venezuela. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil, 21.
- Lunkes, R. J., Costa, C. H., & Bortoluzzi, D. A. (2017). Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2013). *Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com sistemas de informação (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning.
- Paim, W. M. (2014). *Custos e orçamento em serviços de hospitalidade: uma visão operacional*. São Paulo: Érica.
- Silva, C. R. B., Albuquerque, M. B., Da Silva, V., Guedes, K. L. A., & Costa C. E. (2019). Departamentalização dos custos na atividade hoteleira: apuração do custo da diária sob a ótica do custeio por absorção. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 26.
- Soares, J. C. S., & Brandão, I. F. (2021). Gestão de custos em empreendimentos hoteleiros: um estudo de caso em um hotel de pequeno porte de Baturité-CE. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 28.
- Struckas Filho, C. S., Borinelli, M. L., & Rocha, W. (2019). Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 26.
- Wernke, R. (2019). *Análise de Custos e Preços de Venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva Educação.
- Zanella, L. C. (2010). *Administração de custos em hotelaria*. Caxias do Sul: EducS.