



CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR DE HOTELEIRO DE GUARAPARI-ES: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA E CONHECIMENTO PELA MATRIZ DE SLACK

COST ACCOUNTING IN GUARAPARI-ES HOTELS SECTOR: ANALYSIS OF RELEVANCE PERCEPTION AND KNOWLEDGE BY SLACK MATRIX

Miguel Carlos Ramos Dumer 

Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, Brasil, prof.migueldumer@gmail.com

Elisângela Parteli Mariani 

Rede de Ensino Doctum – Doctum, Brasil, lora_091@hotmail.com

Mark Miranda de Mendonça 

Faculdade Projeção – PROJEÇÃO, Brasil, mark.miranda@uol.com.br

Wando Belffi da Costa 

Rede Ensino Doctum – Doctum, Brasil.

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.2967>

Recebido em: 05/02/2019

Aceito em: 13/05/2019

Resumo: O presente trabalho objetivou evidenciar, sob a perspectiva dos gestores, qual a relevância atribuída frente a o conhecimento de informações da contabilidade de custos em hotéis e pousadas localizados na cidade de Guarapari-ES. Para isso, foram pesquisados 41 gestores de hotéis e pousadas desta cidade, que responderam a um questionário com perguntas que objetivaram avaliar a percepção de importância atribuída e o conhecimento de informações e atributos da contabilidade de custos na gestão do empreendimento que atuam. As respostas foram tratadas de maneira quantitativa e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002). Os resultados evidenciam que a média geral de todas as respostas se encontra numa situação considerada adequada para os padrões da matriz, indicando que necessitam de manutenção para permanência nesta posição. Dessa forma, demonstram que o nível de relevância atribuída é similar ao nível de conhecimento das informações da contabilidade de custos abordadas.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Custos em Empresas de Hospedagem. Matriz de Slack.

Abstract: The present work aimed to highlight, from the managers' perspective, the relevance attributed to the knowledge of cost accounting information in hotels and inns located in the city of Guarapari-ES. For this, 41 hotel and hostel managers in this city were surveyed, who answered a questionnaire with questions that aimed to evaluate the perception of importance attributed and the knowledge of information and attributes of cost accounting in the management of the business they operate. The answers were treated quantitatively and submitted to Slack's importance-performance matrix (1994; 2002). The results show that the overall average of all responses is in a situation considered adequate for the matrix standards, indicating that they need maintenance to remain in this position. Thus, they demonstrate that the level of relevance attributed is similar to the level of knowledge of the cost accounting information addressed.

Keywords: Cost Accounting. Costs in Hosting Companies. Slack Matrix.

1 Introdução

As pesquisas científicas neste setor, tem sinalizado a importância do turismo para a sociedade brasileira (NOGUEIRA, 1987; GOUVÊA; YAMAUCHI, 1999; IBGE, 2012), em especial as contribuições sociais, culturais (SILVA; SONAGLIO, 2011; BRASILEIRO, 2012; POLETTI, SAMPAIO, 2013; SCÓTOLO; PANOSSO NETO, 2015) e econômicas (CASIMIRO FILHO, 2002; LIMA *et al.*, 2004; NODARI, 2007; ANDRADE *et al.*, 2008; CNC, 2010; TAKASAGO *et al.*, 2010; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015) em nível local, regional e até em nível nacional (CASIMIRO FILHO, 2002; LIMA *et al.*, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; ANDRADE *et al.*, 2008; CNC, 2010; TAKASAGO *et al.*, 2010; SILVA *et al.*, 2013; SILVA; SONAGLIO, 2011; BRASILEIRO, 2012; POLETTI, SAMPAIO, 2013; SCÓTOLO; PANOSSO NETO, 2015; SOUZA; LUNKES, 2015; ANDIRIN, *et al.*, 2017). Portanto é possível perceber que nas últimas décadas ocorreram desenvolvimentos consideráveis das discussões sobre as possibilidades epistemológicas, teóricas e metodológicas dos estudos sobre o setor de turismo, o caracterizando como uma área de pesquisa “multi-extra-disciplinar” (BISPO, 2016, p. 170).

Uma importante interseção entre áreas do conhecimento com o turismo é estabelecida com a contabilidade, em especial a tópicos relacionados à gestão de custos (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; OLIVEIRA *et al.*, 2008; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015). A busca e utilização de técnicas de gestão de custos mais eficientes podem ser consideradas uma alternativa inovadora para as organizações ofertantes de bens e serviços no setor de turismo, em especial na hotelaria (LUNKES, 2004; JOÃO *et al.*, 2011).

No Brasil a atividade turística tem desenvolvido substancialmente, em especial nas últimas duas décadas (CASIMIRO FILHO, 2002; IBGE, 2012; BRASIL, 2017). Nesse contexto, o setor hoteleiro especificamente ofertava no ano de 2016 aproximadamente 7.000 estabelecimentos e 820.000 leitos cadastrados no Ministério do Turismo (BRASIL, 2017). Por outro lado, as organizações do setor de turismo enfrentam um cenário permeado por desafios e tem como características uma intensa sensibilidade a tensões relacionadas a aspectos como “agitação política e social, crises econômicas ou má gestão, apenas para citar alguns” (ANDIRIN, *et al.*, 2017, p. 428). Em vista disto, pesquisadores do campo organizacional objetivam aprimorar os conhecimentos sobre como as empresas tem respondido aos desafios (MINTZBERG *et al.*, 2004; ANDIRIN *et al.*, 2017), incluindo problemas relacionados a falta de informação e falhas na comunicação (MAIR *et al.*, 2014; ANDIRIN *et al.*, 2017), e evidenciado a gestão de custos como uma alternativa eficaz de sobrevivência, diferenciação e desenvolvimento (JOÃO *et al.*, 2011).

O desenvolvimento do turismo em Guarapari, ocorrido principalmente a partir das três últimas décadas do século XX, refletiu diretamente em seu crescimento econômico e na sua expansão urbana, colocando o setor como de grande relevância na geração de empregos,

renda, captação de tributos desse município (VARGAS *et al.*, 2007). Por tamanha importância para o campo social e/ou econômica, faz-se necessário que tais empreendimentos possuam rigoroso controle de seu patrimônio e atividades, assim como o acompanhamento de informações gerenciais, como custos, margem de contribuição, despesas, ponto de equilíbrio da organização, entre outras informações que devem auxiliar nas tomadas de decisões. Para isso, essas informações precisam ser conhecidas e medidas. Não se controla o que não se conhece.

A contabilidade de custos é considerada altamente relevante para gestão de qualquer organização, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, inclusive nas atividades de hospedagem, típica das empresas hoteleiras (ZANELLA, 1993; LIMA *et al.*, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005). Segundo Martins (2001, p. 27), “a palavra custos significa o preço original de aquisição de qualquer bem ou serviço”. A contabilidade de custos possui um vasto conjunto de informações que permite o conhecimento mais apurado dos gastos feitos, para poder no final de um período apurar o real resultado das atividades da empresa, identificar as atividades mais vantajosas e propor mudanças na ação com vista a reduzir gastos, entre outras coisas. Porém, Monteiro e Carrera (2006) evidenciaram que gestores de hotéis quase não utilizavam informações da contabilidade de custos na tomada de decisão, e boa parte ao menos conhecem seu significado.

Para Castelli (2001), muitos empreendimentos hoteleiros não alcançam lucro por falta de controle de elementos como gastos relacionados a manutenções da estrutura física, energia elétrica, água, estoque e também por desconhecimento ou má utilização de ferramentas de controle como planilhas de custos. Desta forma não sabem quando ou em quanto efetuar aumento de preços dos serviços e produtos, não identificam gastos excessivos que poderiam ser diminuídos, não realizam pesquisas com concorrentes, sendo estes fatores que direcionam estas organizações para situações de prejuízo.

Sendo assim, cabe compreender as peculiaridades inerentes a gestão dos empreendimentos do setor de hospedagem, em especial, para esta pesquisa, a relevância atribuída e utilização efetiva da contabilidade de custos na gestão desse segmento de empresas.

Nesse sentido, o presente estudo buscou responder ao seguinte problema de pesquisa: *Qual é a percepção dos gestores de hotéis e pousadas da cidade de Guarapari-ES, sobre a relevância atribuída e o conhecimento de informações e atributos da contabilidade de custos?*

Portanto, o objetivo do estudo é compreender o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações da contabilidade de custos nos meios de hospedagem (hotéis e pousadas) da cidade de Guarapari-ES, pela percepção de gestores destes empreendimentos.

Para tanto foi adotado o método de pesquisa *survey*, com a aplicação de um questionário, entre os meses de setembro e outubro de 2015, para coleta de dados junto a 41 gestores de

hotéis e pousadas localizados no município e Guarapari-E.S. A amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012). O questionário foi elaborado de forma a permitir identificar o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações e atributos da contabilidade de custos nos empreendimentos turísticos de hospedagem, para isto as respostas foram tratadas via abordagem quantitativa e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002).

Desta maneira, serão trabalhadas neste estudo características como: abordagem de questões do mundo real, com potencial para a obtenção de resultados inovadores ou inesperados que preencham lacunas do conhecimento, levando em consideração aspectos de pesquisas anteriores, que, para Chow e Harrison (2002), são consideradas qualidades relevantes de pesquisas em contabilidade e gestão.

2 Revisão de Literatura

2.1 Turismo em Guarapari

Conforme Lunkes (2004, p. 24), muito se fala das potencialidades turísticas do Brasil, com sua extensa dimensão geográfica que abriga quase incontáveis opções de destinos, em especial pela diversidade natural. Porém, o autor contrapõe que ainda não foi enraizada na sociedade “uma cultura estratégica de turismo, nem capacidade de visão de longo prazo. Devido às transformações ocorridas no Brasil após 1994, o turismo brasileiro entrou em um novo tipo de pensamento voltado para os negócios”. Nesse contexto, Garapari, cidade localizada no litoral do ES, despontou como um destino turístico importante neste estado.

Em 1946 os hotéis e pousadas da cidade de Guarapari já lotavam de turistas do Brasil inteiro. Nessa época, a cidade dava adeus para a pesca e agricultura que era forma preponderante de atividade econômica, evoluiu muito mais rápida em relação aos outros municípios da região e o turismo ganhou destaque como fonte de recursos para o município. A princípio, os turistas procuravam esse destino para buscar curas através das áreas monásticas. Já em 1947 começou a construção do Radium Hotel que naquela época se tornou um encanto para os visitantes que quando voltavam sempre traziam mais turistas (ETCHEBÉHÈRE JUNIOR; JUNGER, 2009).

Entretanto, o momento de maior aumento do turismo em Guarapari, ocorreu especialmente a partir das três últimas décadas do século 20, e refletiu inteiramente em seu desenvolvimento econômico e na sua expansão urbana. Em períodos de alta temporada a cidade já chegou a receber mais de quatro vezes o número de turistas em relação a quantidade de habitantes (VARGAS *et al.*, 2007).

2.2. O setor de hospedagem

A princípio é importante frisar que os meios de hospedagem não são compostos apenas por hotéis, também existem outros importantes meios de hospedagem como as pousadas, albergues, entre outros. Porém, a presente pesquisa por vezes utiliza o termo “setor hoteleiro”, ou termo similar, sem esquecer a existências e relevância dos outros meios de hospedagem.

Com o crescimento do turismo, o setor de hospedagem vem passando por várias mudanças e também evoluindo com a chegada de algumas redes hoteleiras internacionais, seja por meio de investimento próprio ou franquias. Com isso, o mercado de hospedagem torna-se mais competitivo, conseqüentemente, os meios de hospedagem devem procurar formas viáveis para reduzir seus gastos e aumentar seu faturamento (OLIVEIRA *et al.*, 2008). “Como o turismo vem crescendo cada vez mais, os empreendedores estão investindo forte nessa área de hotelaria, antigamente não havia tantos” (CASTELLI, 2001, p. 13).

Os serviços de hotelaria oferecem, na maioria das vezes, além da hospedagem, opções como alimentação, piscinas, bares, restaurantes, salas de jogos, salão para eventos, traslados e playground para seus hóspedes. O motivo dessa diversificação é que atualmente a concorrência tem se tornado mais acirrada nesse setor. Com esse portfólio de serviços, o ramo de hotelaria colabora expressivamente com a economia por meio de salários pagos a funcionários e impostos arrecadados (COLTMAN 1989).

De acordo com Lunkes (2004) o setor de hospedagem se enquadra nesse mundo de mercado competitivo e globalizado, portanto precisa inovar buscando formas de se destacar para vencer no mercado. Para Castelli (2001, p. 21), os meios de hospedagem oferecem uma variedade de bens e serviços com uma infinidade de insumos, conseqüentemente os gestores passam a ter dificuldades para controlar com precisão a conciliação dos custos, produtos e onde eles são produzidos. O autor acrescenta a esta problemática de que normalmente “os hotéis oferecem um mix de bens e serviços com uma infinidade de insumos. Com isso cria dificuldades para o gestor conhecer com maior exatidão a composição dos custos dos produtos, e onde eles são produzidos”. Porém, conforme Cândido (2001), a principal atividade destes empreendimentos é a hospedagem, considerado o atrativo fundamental para o sucesso da empresa por, na maioria dos casos, praticamente alavancar quase todos outros bens e serviços ofertados.

2.3 A contabilidade de custos e o setor de hospedagem

A contabilidade de custos é a ferramenta que se dedica ao estudo mais apurado dos gastos feitos, para poder se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço. Hotéis e pousadas oferecem uma variedade de bens e serviços com uma infinidade de insumos, conseqüentemente os gestores passam a ter dificuldades para controlar com precisão a conciliação dos custos, produtos e onde eles são produzidos.

O autor acrescenta a esta problemática de que tais organizações normalmente “oferecem um mix de bens e serviços com uma infinidade de insumos. Com isso cria dificuldades para o gestor conhecer com maior exatidão a composição dos custos dos produtos, e onde eles são produzidos” (CASTELLI, 2001, p. 21).

A contabilidade de custos possui grande relevância na gestão dos negócios de hospedagem, uma vez que orienta as decisões empresariais, podendo ser a responsável pelo fracasso ou sucesso das empresas, porém, em muitos casos estas informações ainda não são apuradas corretamente (ZANELLA, 1993; VIEIRA; SOUZA, 2005; OLIVEIRA *et al.*, 2008). Porém, Monteiro e Carrera (2006) evidenciam que gestores de hotéis quase não utilizavam informações da contabilidade de custos na tomada de decisão, e boa parte ao menos conhecem seu significado.

Em muitas situações um empreendimento hoteleiro não alcança lucro por falta de controle de elementos como gastos relacionados a manutenções da estrutura física, energia elétrica, água, estoque e também por desconhecimento ou má utilização de ferramentas de controle como planilhas de custos. Desta forma não sabem quando ou em quanto efetuar aumento de preços dos serviços e produtos, não identificam gastos excessivos que poderiam ser diminuídos, não realizam pesquisas com concorrentes, sendo estes fatores que direcionam estas organizações para situações de prejuízo (CASTELLI, 2001). Para que isso não ocorra, conforme Cândido (2001) e Vieira e Souza (2005) é fundamental que o gestor use elementos da contabilidade de custos assim como outros setores da atividade econômica usam frequentemente.

2.4 Elementos e informações da contabilidade de custos

A contabilidade de custos dispõe de elementos e informações que permitem direcionar a gestão de organizações hoteleiras para uma gestão economicamente sustentável (MONTEIRO; CARRERA, 2006), são destacados abaixo alguns dos mais descritos na literatura utilizada.

Para Zanella (1993) e Petrocchi (2002, p. 92) os custos variáveis na hotelaria podem ser qualificados em: Materiais de limpeza e consumo, telefonia, consumo de água, energia elétrica, gás de cozinha e outros combustíveis, lavanderia e mão de obra diretamente envolvida com serviços prestados, ou seja, todo gasto relacionado as atividades fim do empreendimento e que variam diretamente com a quantidade de serviços prestados. Enquanto custos fixos, como aluguel de imóvel, não variam em função do volume de serviços prestados.

Os custos também podem ser divididos como diretos ou indiretos. Diretos são os que podem ser identificados com cada serviço prestado, por exemplo, os custos decorrentes da utilização de um determinado quarto utilizado por um hóspede, enquanto o custo indireto não pode ser perfeitamente identificado com um serviço ou bem específico, por exemplo, os salários dos funcionários da recepção, que atendem a todos os hóspedes indiscriminadamente, sem que seja possível associar precisamente parte desse gasto com cada serviço prestado aos

hóspedes atendidos (PETROCCHI, 2002; LUNKES, 2004). É fundamental que se conheça os custos indiretos a fim de adotar técnicas de rateio adequadas (MARTINS; 2001).

A partir destas informações é possível identificar a margem de contribuição de cada bem ou serviço ofertado pela empresa, ou seja, conhecer o resultado financeiro de cada serviço prestado pela subtração da receita unitária pelo custo variável unitário. Conhecendo a margem de contribuição possibilita-se encontrar os pontos de equilíbrio que, para Santos (1990, p. 154), “permite averiguar o nível de produção e/ou vendas que deve ser praticado para se obter determinado montante de lucro”.

O ponto de equilíbrio pode ser considerado a situação de lucro igual a zero, ou seja, a organização não tem lucro, mas também não possui prejuízo. É uma importante informação que permite o gestor identificar a quantidade de bens e serviços que a empresa precisa vender para ao menos cobrir o custo e despesas, tanto fixas quanto variáveis (PETROCCHI, 2002). O Quadro 1 sintetiza algumas outras definições de elementos fundamentais para compreensão e estudo dos custos, elencadas por Oliveira e outros (2008):

Quadro 1 – Elementos fundamentais da contabilidade de custos

ELEMENTO DE CUSTOS	CONCEITUAÇÃO	FONTE
Gastos	Sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente em dinheiro).	Martins (2001, p. 25).
Investimentos	Gastos “ativados” em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros.	Martins (2001, p. 25).
Custos	Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.	Martins (2001, p. 25).
Despesas	Gastos necessários, porém, não relacionados com a atividade fim.	Martins (2001, p. 25).
Perdas	São fatos ocorridos em situação excepcionais que estão fora da normalidade das operações do hotel. São fatos que afetam o resultado, exemplo: deterioração de alimentos do restaurante, a quebra anormal de equipamentos, etc.	Lunkes (2004, p. 113).
Desperdícios	É a utilização de recursos de forma não eficiente pelo hotel e podem ocorrer de diferentes formas, como ociosidade de mão-de-obra, equipamentos, etc.	Lunkes (2004, p. 113).

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2008, p. 5).

Estes são alguns exemplos de informações e elementos básicos para a compreensão e análise pertinente a contabilidade de custos, tais atributos podem ser considerados como fundamentais e indispensáveis para gestão de empresas do setor hoteleiro, é de se esperar que gestores desse setor tenham alguma intimidade com estes conceitos.

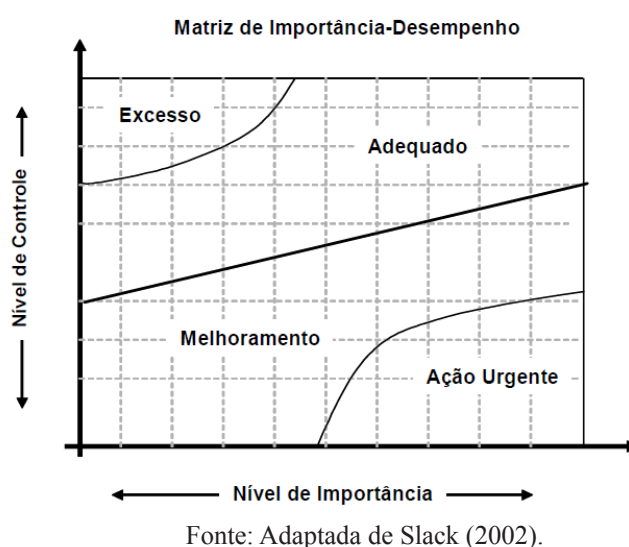
2.1 Matriz de Slack

A Matriz de Importância-Desempenho permite a avaliação de produtos e/ou procedimentos; e deve ser construída pelos dados obtidos de várias organizações do mesmo

setor (SLACK, 1994). É uma ferramenta comumente utilizada na administração da produção de bens e serviços, que pode ser adaptada para captação de percepções das práticas empresariais.

A Figura 1 apresenta as áreas da matriz que permitem a análise da situação dos elementos investigados, quando se encontra na zona de Excesso significa que o elemento é muito utilizado, porém considerado pouco relevante. A área Ação Urgente demonstra que o elemento investigado é considerado altamente importante, mas pouco utilizado e necessita uma adequação imediata. Enquanto a área de Melhoria mostra que se deve investir no desenvolvimento deste elemento e a área Adequada carece de atenção para que não seja alterada (SLACK, 1994; 2002).

Figura 1 – Níveis de prioridade das opções na matriz de importância-desempenho



Fonte: Adaptada de Slack (2002).

Dumer e outros (2013) utilizaram essa matriz de Importância-Desempenho para averiguar percepções de relevância e efetiva utilização da atributos e informações da contabilidade de custos em organizações da atividade cafeeira, enquanto Dumer (2018) utilizou a matriz para comparar a percepção de relevância e efetiva utilização da contabilidade de custos com outras informações contábeis (Demonstração de Resultado, Fluxo e Caixa e Balanço Patrimonial). Os autores sugerem a utilização da Matriz de Slack como forma de evidenciação e compreensão das percepções e das práticas de gestores referentes a processos e condutas ligadas as informações relativas a gestão de custos.

3 Aspectos metodológicos

Quanto ao método de pesquisa adotado, pode ser classificada como *survey*, recomendado por Freitas *et al.* (2000, p. 105-106) quando “o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população” e quando “o ambiente natural é a melhor situação para estudar o fenômeno de interesse”.

A pesquisa foi desenvolvida em duas partes, a primeira composta por revisão de literatura pertinente para fundamentação teórica. A segunda por uma pesquisa de campo junto a gestores de meios de hospedagem localizados no município de Guarapari, utilizando um questionário que foi aplicado quando os gestores declaravam interesse e disponibilidade, ou seja, todos os gestores dos hotéis ou pousadas foram contatados (seja pessoalmente ou por telefone) entre setembro e outubro de 2015.

Das 71 opções de hospedagem do município, entre hotéis e pousadas formalmente cadastradas, conforme informações adquiridas junto a Secretaria de Turismo de Guarapari, 41 foram alcançadas e em todos os casos os gestores gerais reponderam o questionário, compondo uma amostra de 57,7% dos meios de hospedagem (hotéis e pousadas). Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012).

O questionário era composto por questões que identificavam o perfil dos gestores, dos meios de hospedagem e principalmente por questões que permitem identificar o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações da contabilidade de custos nos empreendimentos do setor hoteleiro da cidade de Guarapari, para isto as respostas foram tratadas utilizando o programa Excel, e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002).

Cabe salientar que, como forma de contornar a dificuldade de avaliar o desempenho das informações de custos, foi investigada a “utilização”, seguindo modelo de questões utilizadas por Dumer (2014; 2018). Porém, as questões investigam “conhecimento”, pois, conforme Probst et al. (2002), na estrutura integrada de gestão do conhecimento nas organizações proposta pelos autores à etapa de utilização do conhecimento precede a etapa de apropriação do conhecimento. Portanto, o presente estudo adota a premissa de que o existir conhecimento é integrado ao processo essencial de utilização do conhecimento, visto que o conhecimento não utilizado é descartado justamente por não ser efetivo, ou seja, não ser ativo e eficaz (PROBST et al., 2002).

4 Descrição e análise dos resultados

4.1. Perfil dos gestores

Quanto às características dos gestores, os resultados demonstram que a amostra era composta por 13 mulheres e 28 homens. A média de idade foi de aproximadamente 48 anos. Quanto a escolaridade, apenas um entrevistado possui até o ensino primário e dois até o ensino fundamental. A maioria, composta por 23 gestores, possui até o ensino médio completo.

Os entrevistados com no mínimo ensino superior é composta por 10 que possuem até graduação e cinco terminaram alguma pós-graduação. Dos que possuem graduação ou pós-graduação, cinco são graduados em Administração de Empresas, 01 Turismo, um é pós-

graduado em Gestão de Estratégica de Negócios e um pós-graduado em Gestão Hoteleira, somando oito entrevistados com formação em turismo ou área de gestão de empresas, o que possivelmente implica que tiveram estudos de disciplinas da contabilidade e de custos. Isso permite supor que apenas 19,5% da amostra (08 de 41) teve formação com ensino de disciplina de custo ou contabilidade.

4.2 Perfil dos empreendimentos hoteleiros

No que tange a capacidade e estrutura dos meios de hospedagem participantes da pesquisa, em média possuem, aproximadamente 45,4 quartos; 50,3 leitos de solteiro e 28,4 leitos de casal. Também possuem média próxima de 11,2 funcionários fixos (contratados) e 4,0 funcionários temporários (prestadores de serviços não contratados). Quanto ao tempo de atuação, possuem em média aproximadamente 18,3 anos de atividade. Portanto, percebe-se que os hotéis que compõem a amostra possuem estrutura de porte razoável e bastante experiência no setor de atividade.

4.3 Nível de importância atribuída a contabilidade de custos

Nesta parte, é evidenciado se que gestores de hotéis e pousadas de Guarapari-ES consideram importante à contabilidade de custos como ferramenta para a tomada de decisão. Foram elaboradas sete questões relacionadas à relevância de informações e artefatos da gestão de custos para gestão das organizações estudadas.

Cada um dos gestores respondentes teve a opção de determinar se tal componente é irrelevante, útil, importante ou crucial para gestão do empreendimento do qual é responsável, a definição desses parâmetros seguiu o critério quantitativo utilizado por Kowalski e outros (2010), Dumer e outros (2013) e Dumer (2018). Com base nas respostas destas questões pode-se evidenciar de maneira quantitativa, para os padrões da Matriz de Slack, o nível de importância atribuído a esses artefatos. Slack (1994) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Entretanto, para não considerar os pontos extremos do limite, foi utilizada uma média para cada conceito, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Valores atribuídos as respostas de relevância (importância) de informações e atributos de custos.

Respostas da atribuição de importância	Limites	Peso Médio - Nota
Irrelevante	0,00 a 2,25	1,125
Útil	2,25 a 4,50	3,375
Importante	4,50 a 6,75	5,625
Crucial	6,75 a 9,00	7,875

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al.* (2010).

Essa escala de mensuração que foi atribuída a cada resposta é a mesma sugerida por Kowalski *et al.* (2010), ou seja, para cada questão que os gestores consideram irrelevante é atribuída à nota de 1,125; útil, 3,375; importante, 5,625; e crucial, 7,875. Para definir o nível de importância de cada questão, multiplica-se a quantidade de respostas de cada um dos quatro conceitos por sua respectiva nota; logo após, soma-se o total de pontuação de ambos os conceitos de cada questão e divide-se por 41 (número de participantes da pesquisa).

Tabela 2 – Respostas referentes ao nível de importância (relevância) de informações e atributos de custos.

Questão	Descrição	Irrelevante (peso 1,125)	Útil (peso 3,375)	Importante (peso 5,625)	Crucial (peso 7,875)	Nível de Importância (média)
01	Importância de conhecer as informações da contabilidade de custos.	2	1	8	30	6,996
02	Importância de saber a diferença entre custos e despesas	1	1	6	33	7,271
03	Importância de saber exatos custos/despesas/receitas mensais	1	0	4	36	7,491
04	Importância de conhecer Ponto de Equilíbrio mensal.	1	0	6	34	7,381
05	Importância saber a diferença Custo Fixo e Custo Variável.	1	1	4	35	7,381
06	Importância de saber o custo por quarto com hóspede.	1	1	9	30	7,108
07	Importância de saber o custo por quarto sem hóspede.	1	1	8	31	7,162
Média Geral	-----	-----	-----	-----	-----	7,256

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 2 apresenta a quantidade de respostas de cada conceito em sua respectiva questão, bem como o nível de importância atribuído. A média de 7,256 foi obtida pela soma dos níveis de importância de cada questão dividida por 07 (número de questões). Dentre uma pontuação mínima de 1,125 e máxima de 7,875, a importância atribuída a informações relacionadas à contabilidade de custos, para tomada de decisão.

É possível perceber que os gestores entrevistados atribuem significativa importância aos artefatos da contabilidade de custos abordados, a maioria considera como “crucial” ou “importante” à relevância destes artefatos para gestão de suas atividades hoteleiras.

4.4 Nível de utilização efetiva da contabilidade de custos

As mesmas questões que utilizadas para avaliar o grau de percepção referente à importância da contabilidade de custos foram transformadas em questões com objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, mensurar sua real utilização.

Para cada uma das nove questões a respeito do real desempenho (utilização) da contabilidade de custos, os produtores tiveram a opção de atribuir uma nota que variava de um a nove; quanto mais próximo de nove, maior a utilização, e quanto mais próximo de um, menor a utilização das informações e recursos relacionados à contabilidade de custos. A fim de não considerar os pontos extremos de cada resposta, será utilizada uma média para cada nota, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Valores atribuídos as respostas de utilização (desempenho) de informações e atributos de custos.

Respostas da atribuição de desempenho	Limite	Peso Médio – Nota
01	0,00 a 1,00	0,50
02	1,00 a 2,00	1,50
03	2,00 a 3,00	2,50
04	3,00 a 4,00	3,50
05	4,00 a 5,00	4,50
06	5,00 a 6,00	5,50
07	6,00 a 7,00	6,50
08	7,00 a 8,00	7,50
09	8,00 a 9,00	8,50

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al.* (2010).

Essa escala de mensuração a ser atribuída a cada resposta, assim como na Tabela 1, é a mesma sugerida por Kowalski *et al.* (2010) e utilizado por Kowalski *et al.* (2010), Dumer *et al.* (2013) e Dumer (2018), ou seja, para cada questão existente, é atribuída uma nota que varia de 0,50 a 8,50, conforme o nível de utilização. Para definir o nível de desempenho de cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Respostas referentes ao nível de utilização (desempenho) de informações e atributos de custos.

Questão	Descrição	Total das notas	Respondentes	Nível de desempenho (média)
01	Conhecimento efetivo informações contabilidade de custos.	279,5	41	6,817
02	Conhecimento efetivo diferença entre custo e despesa.	291,5	41	7,110
03	Conhecimento efetivo dos exatos custos, despesas e receitas mensais.	298,5	41	7,281
04	Conhecimento efetivo do Ponto de Equilíbrio mensal.	286,5	41	6,988
05	Conhecimento efetivo da diferença entre os Custos Fixos e os Custos Variáveis.	297,5	41	7,256
06	Conhecimento efetivo custo por quarto com hóspede.	282,5	41	6,890
07	Conhecimento efetivo custo por quarto sem hóspede.	220,5	41	5,378
Média	-----	-----	-----	6,817

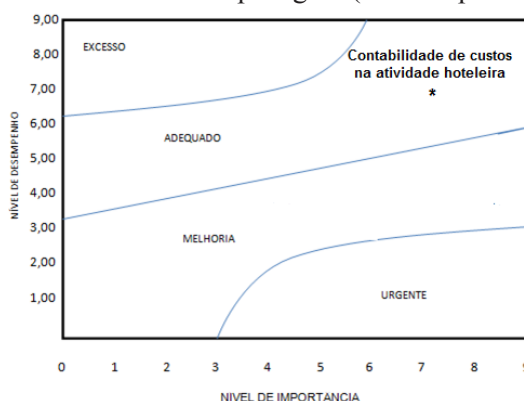
Fonte: Elaborada pelos autores.

A média de 6,817 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida pelo número de questões, tal resultado demonstra uma situação de razoável alinhamento das práticas com as sugestões da literatura, ou seja, numa escala que poderia chegar a nota máxima de 8,5 obteve uma média razoavelmente próxima. Por outro lado, é possível perceber a questão 07 foi relatada como a de menor desempenho.

4.5 Elaboração da matriz de importância-desempenho

A matriz de importância-desempenho de Slack foi elaborada a partir das informações apresentadas na Tabela 2 e Tabela 4. A Figura 2 nos mostra o nível importância-desempenho das médias gerais referentes às 07 informações e atributos avaliados.

Figura 2 – Matriz de importância-desempenho: média geral das questões relacionadas à de informações e atributos de custos nos meios de hospedagem (hotéis e pousadas) de Guarapari-ES.



Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se que na média geral a contabilidade de custos nos meios de hospedagem de Guarapari-ES está localizada na zona que indica uma situação adequada da média geral das informações e atributos avaliados no questionário respondido pelos gestores de hotéis e pousadas participantes.

4.6 Discussão dos resultados

Quando analisados os dados coletados junto aos gestores, em relação ao nível de relevância dos atributos e informações de custos, conclui-se que, entre os 07 itens analisados todos receberam uma elevada atribuição de importância para gestão de hotéis, em conformidade com a literatura analisada (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; MONTEIRO; CARRERA, 2006; SOUZA; LUNKES, 2015). Curiosamente o item 01, “Importância conhecer as informações da contabilidade de custos”, que questiona a relevância de qualquer informação contábil recebeu a menor avaliação. O que pode ser um indício de que os gestores conheçam menos a contabilidade de custos como um ramo específico de conhecimento para gestão do que conhecem as informações desta área da contabilidade. Porém, a maioria considera cruciais ou importantes todos os aspectos abordados relacionados à contabilidade de custos e suas informações para a gestão de suas atividades.

Em relação ao nível de utilização – conhecimento – de atributos e informações de custos na tomada de decisão é possível averiguar que a média geral de 6,817 demonstra efetiva utilização por parte dos gestores entrevistados. Por outro lado, é possível perceber que a questão 07 foi relatada como a de menor desempenho, ou seja, os custos dos quartos sem hóspedes são declarados como menos conhecidos. Estas unidades de receita geram custos independentes de possuírem hóspedes, por exemplo, limpeza, depreciação e manutenção, dessa forma espera-se que as informações de custos sejam também tratadas com o mesmo cuidado, porém o resultado mostra um conhecimento menor. De forma geral pode-se concluir que estes resultados estão em conformidade com a literatura (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; MONTEIRO; CARRERA, 2006; BATISTA *et al.*, 2012; SOUZA; LUNKES, 2015).

Estes resultados evidenciam situação alinhada com as expectativas de literatura que considera importante que os gestores do setor de hospedagem devem trabalhar com objetivo de gestão adequada dos custos (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; OLIVEIRA *et al.*, 2008; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015). Em especial por demonstrar que os atributos e informações da contabilidade de custos estão alinhados, conforme os padrões da matriz (SLACK, 1994; 2002), ou seja, conforme sugerido por Dumer *et al.* (2013) e Dumer (2018), evidencia que as percepções e as práticas de gestores referentes a processos e condutas ligadas as informações relativas a gestão de custos estão alinhados, ou seja, situação adequada. Isso talvez possa

ser explicada pela alta escolaridade da maioria dos gestores quando comparados a média nacional, incluindo alguns com formação que possivelmente inclui conhecimento de custos.

5 Considerações finais

O presente trabalho objetivou evidenciar, junto a 41 gestores de hotéis e pousadas da cidade de Guarapari-ES, a relevância (importância) atribuída e o efetivo desempenho (utilização) de informações e atributos de custos de hotéis e pousadas desse município.

Através da revisão da literatura sobre o tema foi possível perceber que a contabilidade de custos é indicada como um instrumento de controle para a gestão das atividades hoteleiras, bem como que o turismo, representado pelo setor hoteleiro, é de suma importância para a economia da cidade e do estado a qual pertence.

A matriz, demonstrada na Figura 2, evidencia que a média geral de todas as respostas se encontra numa situação considerada adequada. Esse resultado indica que necessitam de manutenção para permanência nesta posição, onde a relevância atribuída é similar ao nível de desempenho da utilização, conforme os padrões da matriz de Slack (1994; 2002). Dessa forma permite esperar que a situação adequada fornecesse condições de busca e utilização de técnicas de gestão de custos mais eficientes pode ser considerada uma alternativa que possibilite a inovação via gestão de custos (LUNKES, 2004; JOÃO, *et al.* 2011).

Estes resultados divergem dos encontrados por Monteiro e Carrera (2006), que evidenciam uma baixa utilização e conhecimento da contabilidade de custos na tomada de decisão. Cabe ressaltar que o estudo destes autores foi realizado em um período anterior e outra região. Além disso, o presente trabalho abordou os temas utilizando a matriz de Slack. Diante disto, a fim de proporcionar uma evolução da literatura sobre os temas aqui abordados, sugerem-se como novas pesquisas a tentativa de compreender se ocorreu uma alteração/evolução substancial no perfil dos gestores que possam ter gerado tal discrepância, ou pesquisa comparativas entre regiões para identificar homogeneidade ou heterogeneidade de percepções e práticas sobre o tema.

Outra sugestão recai na possibilidade de ampliação da amostra, de forma que permita segregar resultados conforme o tamanho e/ou tipo da organização estudada, por exemplo, se existe diferença de posição na matriz de Slack entre pousadas e hotéis, ou ainda entre organizações em ambientes com diferentes tipos de concorrência, por exemplo, de cidades consideradas polos turísticos versus as cidades que não sejam assim consideradas.

6 Referências

ANDIRIN, C.; MOITAL, M.; CARDOSO, C. P. O. Falhas no serviço como crises organizacionais no turismo de negócios: origens e estratégias operacionais percebidas pelos profissionais de eventos. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 11, n. 3, p. 480-502, set./dez. 2017.

ANDRADE, P. J.; DIVINO, A. J.; MOLLO, M. L. R.; TAKASAGO, M. **Economia do turismo no Brasil**. Brasília: Senac, 2008.

BATISTA, F.; SILVA, S.; SILVA, R.; ALMEIDA, F. A contabilidade de custos como ferramenta gerencial em uma empresa hoteleira: estudo de caso aplicado no Hotel Vitória de Ubaporanga/MG. *In*: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. 9, 2012, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** SEGET, 2012. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/22716832.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2016.

BISPO, M. S. Tourism as practice. **Annals of Tourism Research**, n. 61, p. 170–179, 2016.

BRASIL. Ministério do Turismo. **Anuário estatístico de turismo – 2017**. Brasília: Ministério do Turismo, 2017.

BRASILEIRO, M. D. S. Desenvolvimento e turismo: para além do paradigma econômico. *In*: BRASILEIRO, M. D. S.; MEDINA, J. C. C.; CORIOLANO, L. N. (Orgs). **Turismo, cultura e desenvolvimento**. Campina Grande: EDUEPB, 2012. pp. 75-98.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

CÂNDIDO, I. **Controles em hotelaria**. 4. ed. Caxias do Sul: EDUS, 2001.

CASIMIRO FILHO, F. **Contribuições do turismo à economia brasileira**. 2002. 220 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, 2002.

CASTELLI, G. **Excelência em hotelaria: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2001.

CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. **Journal of Accounting Education**, n. 20, p. 183-203, 2002.

CNC (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO). **O turismo e a economia no Brasil**. Rio de Janeiro: CNC, 2010.

COLTMAN, M. M. **Introduction to travel tourism: an international approach**. New York: Van Nostrand Reinhold, 1989.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.

DUMER, M. C. R. Importância e desempenho das informações da contabilidade de custos frente outras informações contábeis na gestão de MPES: análise da percepção dos gestores

pela matriz de Slack. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*. 21, 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** ABC, 2014.

DUMER, M. C. R. Importância e utilização da contabilidade de custos nas micro e pequenas empresas: uma análise comparativa com outras ferramentas. **GcCont - Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 5, n. 2, p. 147-165, jul./dez. 2018.

ETCHEBÉHÈRE JUNIOR, L.; JUNGER, A. O lado turístico de Guarapari: tradições e culturas. **Pesquisa em Debate**, Edição Especial, p. 1-16, 2009. Disponível em: <http://www.pesquisaemdebate.net/docs/pesquisaEmDebate_especial1/artigo_16.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2015.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL A. Z.; MASCAROLA, J. O método de pesquisa *survey*. **Revista de Administração**, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GOUVÊA, M. A.; YAMAUCHI, E. C. I. Marketing de serviços: uma visão do turismo no Brasil. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, v. 1, n. 9, o. 15-32, abr./jun. 1999.

IBGE (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA). **Economia do turismo**: uma perspectiva macroeconômica 2003-2009. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

JOÃO, B. N.; CLARO, J. A. C. S.; DIAS, A. H.; SARMENTO, M. B. C. P. Inovação de valor: o caso *Citizenm hotels*. **Turismo - Visão e Ação**, v.13, n.3, p. 299-310, set./dez. 2011. Disponível em: <http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rtva/article/view/2627/2069>. Acesso em: 05 fev. 2016.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análises dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

LIMA, G.; EGITO, M.; SILVA, J. Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeiro. **Revista de Contabilidade & Finanças**, Edição Especial, p. 106-116, jun. 2004.

LUNKES, R. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo, Atlas 2004.

MAIR, J.; RITCHIE, B. W.; WALTERS, G. Towards a research agenda for post-disaster and post-crisis recovery strategies for tourist destinations: a narrative review. **Current Issues in Tourism**, v. 19, n. 1, p. 1-26, 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo, Atlas 2001.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. 2. ed. Porto Alegre. Bookman, 2004.

MONTEIRO, A. O.; CARRERA, L. C. S. A gestão estratégica de organizações hoteleiras em Salvador. **Gestão e Planejamento**, v.7, n.13, p.60-69, jan./jun. 2006. Disponível em:

<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/viewFile/205/214>. Acesso em: 20 jan. 2016.

NODARI, M. Z. R. **As contribuições do turismo para a economia de Foz do Iguaçu**. 2007. 97 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico, Universidade Federal do Paraná, 2007.

NOGUEIRA, G. M. O papel do turismo no desenvolvimento econômico e social do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 21, n. 2, p. 37-54, abr./jun. 1987.

OLIVEIRA, E. C.; SILVA, C. M. B.; CAMPELO, K. S.; SILVA, A. C. B. Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca/PE. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. 18, 2008, Gramado. **Anais eletrônicos...** CFC, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/anais/artigos/531.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2016.

PETROCCHI, M. **Hotelaria: planejamento e gestão**. São Paulo: Futura, 2002.

POLETTI, A.; SAMPAIO, C. A. C. Sistematização dos impactos da atividade turística: etapa preliminar. **Caderno de Estudo e Pesquisa em Turismo**, v. 2, p. 155-163, jan./dez. 2013.

PROBST, G.; RAUB, S.; ROMHARDT, K. **Gestão do conhecimento: os elementos construtivos do sucesso**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SANTOS, J. J. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SCÓTOLO, D.; PANOSSO NETTO, A. Contribuições do turismo para o desenvolvimento local. **Revista de Cultura e Turismo**, v. 9, n. 1, p. 36-59, fev. 2015.

SILVA, L. F.; SONAGLIO, K. E. O Turismo no desenvolvimento econômico de Currais Novos (Rio Grande do Norte, Brasil). **Turismo & Sociedade**, v. 4, n. 2, p. 223-248, out. 2011.

SILVA, D. M. C.; XAVIER, M. G. P.; LINS, S. L. B. O Turismo e sua influência no comércio, comunidade e desenvolvimento local do sítio histórico de Olinda-PE. **Revista Econômica do Nordeste**, v. 44, n. 1, p. 59-72, jan./mar. 2013.

SLACK, N. The importance performance matrix as a determinant of improvement priority. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 14 n. 5, p. 59-75, 1994. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/01443579410056803>. Acesso em: 20 dez. 2014.

SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Budgeting practices: a study on brazilian hotel companies. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 9, n. 3, p. 380-399, set./dez. 2015.

TAKASAGO, M.; GUILHOTO, J. J. M.; MOLLO, M. L. R.; ANDRADE J. P. O potencial criador de emprego e renda do turismo no Brasil. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 40, n. 3, dez. 2010.

VARGAS, P.; ABE, A.; ALVAREZ, C.; WOELFFEL, A.; ZAMBORLINI, K. Guarapari: turismo e desenvolvimento sustentável. *In*: ENCONTRO NACIONAL E II ENCONTRO LATINO – AMERICANO SOBRE EDIFICAÇÕES E COMUNIDADES SUSTENTÁVEIS. 11, 2007, Campo Grande. **Anais eletrônicos...** ANTAC: 2007. Disponível em: <http://lpp.ufes.br/sites/lpp.ufes.br/files/field/anexo/artigo3458962.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2015.

VIEIRA, W. Q.; SOUZA, M. J. B. Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. **Turismo - Visão e Ação**, vol.7, n.3, p. 427-438, set./dez. 2005. Disponível em: <http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rtva/article/view/507/438>. Acesso em: 02 jan. 2016.

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

