



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

**O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO DE GESTÃO
ESTRATÉGICA: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR HOTELEIRO DA REGIÃO
METROPOLITANA DE RECIFE - PE**

MAMADOU DIENG

João Pessoa – PB

2005

MAMADOU DIENG

**O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO DE GESTÃO
ESTRATÉGICA: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR HOTELEIRO DA REGIÃO
METROPOLITANA DE RECIFE - PE**

Dissertação submetida ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo

João Pessoa – PB

2005

MAMADOU DIENG

**O USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO DE GESTÃO
ESTRATÉGICA: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR HOTELEIRO DA REGIÃO
METROPOLITANA DE RECIFE - PE**

Dissertação submetida ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UnB-
UFPB-UFPE-UFRN) - Orientadora

Prof. Dr. Martinho Mauricio Gomes de Ornelas

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UnB-
UFPB-UFPE-UFRN) – Membro interno

Prof. Dr. Antônio Robles Junior

Universidade de São Paulo – Membro externo

Dedico este trabalho à toda a minha família, especialmente aos meus pais, Ibrahima Dieng e Khady Gueye, e ao meu irmão, El Hadj Habib Dieng (*In Memorium*).

AGRADECIMENTOS

Louvado seja DEUS, que me guiou e me deu força, motivação e paciência durante todo o decorrer deste curso.

À Fundação CAPES, pelo apoio financeiro concedido para a realização deste trabalho.

À minha orientadora professora Doutora Aneide Oliveira Araújo, pelos ensinamentos e pela dedicação que me concedeu durante o desenvolvimento deste trabalho.

Aos professores Luiz Carlos Miranda Ph.D e Dr. Victor Branco Holanda, pelas valiosas críticas e sugestões recebidas na qualificação do projeto desta dissertação.

A minha sincera gratidão ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UnB-UFPB-UFPE-UFRN) em nome do seu coordenador geral, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, pela oportunidade que me foi proporcionada para cursar este mestrado.

Ao corpo docente do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, que me mostrou o caminho da Ciência, incentivando e ensinando com disciplina e rigor.

Aos meus colegas de turma do mestrado, especialmente, Josedilton Alves Diniz, Álvaro Fabiano Pereira de Macedo, Edson Franco de Moraes, Marcelo Avelino Júnior, Patrícia da Costa, Adriana Rodrigues e Adilson Barbosa, pela amizade e convivência durante o curso.

Aos funcionários das coordenações regionais do Programa, especialmente, Ivanacy Lira Almeida, Márcia e Maria de Fátima Souza, pelo apoio recebido durante o curso de mestrado.

Ao pessoal do departamento de finanças e contabilidade da UFPB, especialmente, ao Prof. Aldo, Prof^a Adílis, Prof^a Carla Renata e Prof. Roberto Brandão e, aos funcionários Manoel e Juracy, Davi e Livia (CCSA) e Cleneide (TCE-PB).

Aos gestores do setor hoteleiro pela disponibilidade concedida durante a realização da pesquisa.

Aos meus conterrâneos Nataniel Jose Barros Moreno, Babacar Diene, Mamadou Toure, Babacar Mane, Adama Séne Sall, Bacary Sonko, Nouha Dieme, Oulimata Diome e Aïssatou Mane, pela convivência no Brasil.

RESUMO

Diante das mutações ocorridas no ambiente empresarial nos últimos tempos, caracterizadas, principalmente, por uma acirrada competição e por uma busca permanente de ferramentas gerenciais capazes de dar suporte à tomada de decisões estratégicas, o uso das informações de custos, no processo de gestão estratégica, tem sido apontado pela literatura como um recurso eficaz para a criação de vantagem competitiva e para o fortalecimento do posicionamento da empresa no mercado. Frente a este quadro, este estudo teve como propósito verificar empiricamente se os gestores hoteleiros de médio e grande porte da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver estratégias gerenciais. Efetuou-se a aplicação de um questionário junto aos gestores hoteleiros para coletar os dados, que foram tratados com a ajuda do SPSS- *Statistical Package for the Social Sciences* e analisados a partir da estatística descritiva e do teste de hipóteses, utilizando-se as provas não paramétricas: Teste Exato de Fischer e Teste U de Mann Whitney. Os resultados revelaram que a maioria dos gestores investigados não dispõe de informações de custos estratégicos e dos que as possuem, as principais informações de custos fornecidas pela contabilidade são índices de produtividade, custos de insumos e produtos em cada processo e ligações entre processos internos. As informações mais utilizadas são índices de produtividade, margens de fornecedores e clientes e custo de insumos e produtos em cada processo. E as informações menos utilizadas referem-se à estrutura de custos de concorrentes e custos de cada tipo de hóspede.

Palavras-chave: Informações de Custos; Contabilidade Estratégica; Gestão Hoteleira

RÉSUMÉ

Devant les transformations qui ont eu lieu dans le milieu entrepreneurial dans les derniers temps, caractérisées, principalement, par une intense compétition et par une quête permanente d'outils de gestion capables de donner du support à la prise de décisions stratégiques, l'utilisation des informations de coûts, dans le processus de gestion stratégique, est considérée par la littérature comme un moyen efficace pour la création d'avantage compétitive et pour fortifier le positionnement de l'entreprise dans le marché. Devant cette situation, cette étude a eu comme objectif de vérifier, de forme empirique, si les gestionnaires des moyens et grands hôtels de la région métropolitaine de Recife utilisent les informations de coûts pour développer des stratégies de gestion. L'application d'un questionnaire a été effectuée avec les gestionnaires hôteliers pour collecter les données, qui ont été traitées avec l'aide du SPSS-*Statistical Package for the Social Sciences* et analysées à partir de la statistique descriptive et du test d'hypothèses, en utilisant les preuves non-paramétriques : Test Exact de Fischer et Test U de Mann Whitney. Les résultats ont révélé que la majeure partie des gestionnaires qui ont répondu au questionnaire n'ont pas à leur disposition des informations de coûts stratégiques et parmi ceux qui les détiennent, les principales informations fournies par la comptabilité sont les indices de productivité, les coûts de matières premières et produits de chaque processus et les liens entre les processus internes. Les informations les plus utilisées sont les indices de productivité, les marges de clients et fournisseurs et les coûts de matières premières et produits de chaque processus. Et les informations les moins utilisées disent respect à la structure de coûts des concurrents et les coûts de chaque type d'hôte.

MOTS CLÉS: Informations de coûts ; Comptabilité Stratégique ; Gestion Hotélière

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 - As três estratégias genéricas	22
Figura 2 - Esquema básico do método de custeio por absorção em hotelaria	38
Figura 3 - Visão tradicional da contabilidade gerencial	40
Figura 4 - Esquema básico do custeio variável	43
Figura 5 - Modelo de custeio baseado em atividades	47
Figura 6 - Visão da gestão estratégica de custos	56
Figura 7 - Sistema hotel.....	69
Figura 8 - Detalhamento dos processos de um hotel	72
Figura 9 - Sistema de valor da atividade hoteleira	80
Figura 10 - Fases do processo de pesquisa.....	83

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Administração estratégica e informação contábil	51
Quadro 2 - Combinação do <i>Balanced Scorecard</i> com gestão estratégica de custos	53
Quadro 3 - A Contabilidade gerencial versus o paradigma do custo estratégico	58
Quadro 4 - Análise dos custos da cadeia de valor	64
Quadro 5 - Hotéis localizados na região metropolitana de Recife	85
Quadro 6 - Nível de significância e decisão nas hipóteses do teste de Mann-Whitney U	117

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição dos hotéis na região metropolitana de Recife.....	86
Tabela 2 - Cargo do respondente.....	90
Tabela 3 - Grau de instrução do respondente	90
Tabela 4 - Tempo de atuação do gestor no mercado	91
Tabela 5 - Categoria do hotel	91
Tabela 6 - Estratégia competitiva das atividades fins do hotel.....	93
Tabela 7 - Estratégia competitiva das atividades de apoio do hotel.....	94
Tabela 8 - Fornecimento de informações sobre custos pela contabilidade	95
Tabela 9 - Motivo da falta de geração de informações sobre custos de atividades internas, clientes, parceiros e fornecedores.....	96
Tabela 10 - Utilidade das informações de custos sobre fornecedores.....	96
Tabela 11 - Utilidade das informações sobre custos operacionais	97
Tabela 12 - Utilidade das informações sobre custos de cliente.....	97
Tabela 13 - Geração de informações sobre custos estratégicos pela contabilidade	98
Tabela 14 - Utilização de informações sobre custos estratégicos	99
Tabela 15 - Informação sobre custos de cada tipo de cliente	100

Tabela 16 - Utilização de informações de custos sobre clientes para orientar a estratégia do hotel	101
Tabela 17 - Geradores de custos das atividades fins do hotel	102
Tabela 18 - Geradores de custos para atividades de apoio do hotel	103
Tabela 19 - Nível hierárquico onde são tomadas as decisões estratégicas	104
Tabela 20 - Dados incluídos no planejamento estratégico	105
Tabela 21 - Dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico	106
Tabela 22 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de margens de fornecedores e clientes	108
Tabela 23 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes	109
Tabela 24 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de custo de insumos e produtos de cada processo	109
Tabela 25 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de ligações entre processos internos	110
Tabela 26 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização índices de produtividade	111
Tabela 27 - Relação entre o grau de instrução e a utilização de dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)	112
Tabela 28 - Relação entre o grau de instrução e a utilização de custos dos diversos clientes para orientar a estratégia do hotel	113
Tabela 29 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes	113
Tabela 30 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes	114
Tabela 31 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos em cada processo	115
Tabela 32 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custo sobre ligações entre processos internos	115
Tabela 33 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre índice de produtividade	116

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	12
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	14
1.3 OBJETIVOS.....	14
1.3.1 Objetivo geral	14
1.3.2 Objetivos específicos.....	15
1.4 QUESTÕES DE PESQUISA	15
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	17
1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	18
1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	20
2. REVISÃO DA LITERATURA	21
2.1 ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA.....	21
2.2 GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS	23
2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL TRADICIONAL.....	26
2.3.1 Conceitos de custos	27
2.3.2 Classificação dos custos	28
2.3.3 Comportamento dos custos.....	30
2.3.4 Informações de custo para decisões.....	32
2.3.5 Metodologia de custeio.....	36
2.3.5.1 Custeio por absorção	37
2.3.5.2 Custeio variável	40
2.3.5.3 Custeio baseado em atividades	44
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA	47
2.5 GESTÃO DE CUSTOS COM ENFOQUE EM ESTRATÉGIAS GERENCIAIS	54
2.6 ESTRUTURA CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	58
2.6.1 Análise da cadeia de valor	60
2.6.2 Análise do posicionamento estratégico	64
2.6.3 Análise dos direcionadores de custos	66
2.7 A EMPRESA HOTELEIRA	68
2.7.1 Operações em hotel	70
2.7.2 Competitividade do setor hoteleiro	73
2.7.3 Aspectos da contabilidade gerencial hoteleira.....	75
3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO.....	81
3.1 MÉTODO CIENTÍFICO.....	81
3.2 FASES DA PESQUISA	82
3.3 TIPO DE PESQUISA.....	84
3.4 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA	85
3.5 COLETA DE DADOS	86
3.6 TRATAMENTO DOS DADOS	88
4. ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS RESULTADOS.....	89
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS	89
4.1.1 Aspectos relacionados à caracterização do respondente e do hotel.....	89
4.1.1.1 Cargo do respondente	89
4.1.1.2 Grau de instrução.....	90
4.1.1.3 Tempo de atuação do gestor no mercado	90
4.1.1.4 Categoria do hotel.....	91
4.1.2 Aspectos relacionados ao posicionamento estratégico dos hotéis.....	91
4.1.2.1 Estratégia competitiva das atividades fins do hotel.....	92

4.1.2.2 Estratégia das atividades de apoio do hotel	93
4.1.3 Aspectos relacionados ao uso da informação de custos para fins estratégicos	94
4.1.3.1 A contabilidade fornece informações regulares a respeito de custos?	95
4.1.3.2 Utilidade das informações de custos sobre fornecedores	96
4.1.3.3 Utilidade das informações sobre os custos operacionais.....	97
4.1.3.4 A contabilidade fornece informações sobre custos estratégicos?.....	98
4.1.3.5 Utilização de informações sobre custos estratégicos para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente	99
4.1.3.6 Informação sobre custos de cada tipo de cliente	100
4.1.3.7 Utilização de informações de custos sobre clientes para orientar a estratégia do hotel	100
4.1.4 Aspectos relacionados aos direcionadores de custos dos hotéis.....	101
4.1.4.1 Geradores de custos das atividades fins do hotel	101
4.1.4.2 Geradores de custos das atividades de apoio do hotel.....	102
4.1.5 Aspectos relacionados ao fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas	103
4.1.5.1 Nível hierárquico onde são tomadas as decisões estratégicas	104
4.1.5.2 Dados do planejamento estratégico	104
4.1.5.3 Dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico	105
4.1.5.4 Que tipo de informações contábeis gostaria de dispor para a tomada de decisões estratégicas?.....	106
4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA DAS HIPÓTESES.....	107
4.3 ANÁLISE CONJUNTA DAS QUESTÕES DE PESQUISA E DOS RESULTADOS...	118
5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	122
5.1 CONCLUSÕES	122
5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	124
APÊNDICE A- Carta de apresentação do pesquisador	130
APÊNDICE B- Questionário de pesquisa	131

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Na sua fase embrionária, o papel da contabilidade de custos caracterizou-se principalmente em avaliar os estoques e os impactos financeiros das decisões gerenciais. A influência da contabilidade financeira, na maior parte do século XX, sobre as práticas de contabilidade gerencial tem induzido uma atrofia da gestão de custos. O seu único objetivo de atender os usuários externos se constituiu, por muito tempo, fator limitador para a demonstração da sua capacidade em assessorar também os usuários internos em termos de decisões gerenciais. (COOPER; SLAGMULDER, 1998).

Com o advento das transformações ocorridas no final do século XIX e início do século XX no mundo empresarial nos seguintes aspectos: avanço na tecnologia de informação, complexidade no modo de produção de bens e serviços e intensificação da competitividade, os sistemas de contabilidade gerencial das empresas acabaram sendo afetados no que diz respeito à geração de informações contábeis gerenciais.

Diante desse quadro, os sistemas tradicionais de gestão de custos tornaram-se obsoletos e inadequados à realidade atual dos negócios. Eles se mostram ineficientes e deficientes para dar resposta a novas demandas relacionadas a informações gerenciais contábeis.

Conforme aponta Beuren (2000, p.13), os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para uma solução eficaz e utilizar a informação para identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece à empresa.

Nesse sentido, os gestores empresariais vêm buscando instrumentos gerenciais capazes de prover informações gerenciais estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva sustentável e uma das formas de garantir a continuidade operacional e o fortalecimento do posicionamento da empresa no mercado é a aplicação das técnicas de Gestão Estratégica de Custos.

A gestão estratégica de custos preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Neste aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor, informações de custos de relevância estratégica que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa e que comprometem sua vantagem competitiva em relação aos competidores.

Este estudo tem como objetivo investigar se os gestores dos hotéis de médio e grande porte estão utilizando informações de custos para dar suporte à gestão estratégica, procurando investigar aspectos relativos a essa prática, com o propósito de verificar a aplicação da teoria no setor.

Para tanto, apresentam-se uma revisão da literatura e os fundamentos teóricos, abordando a gestão estratégica, gestão de custos em empresas de serviços, contabilidade gerencial tradicional e contabilidade gerencial estratégica, hotelaria e competitividade do setor, como também os resultados de uma pesquisa empírica, realizada junto aos gestores dos hotéis que compõem a amostra.

Este capítulo está organizado em seis seções incluindo esta introdução, caracterização do problema, objetivos, questões de pesquisa, delimitação do estudo, relevância do estudo e estrutura do trabalho.

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Os sistemas de contabilidade gerencial desenvolvidos no passado não estão conseguindo fornecer informações contábeis gerenciais necessitados pelos gestores para administrarem suas empresas e competirem no mundo atual dos negócios. Diante disso, acadêmicos e profissionais têm buscado novos métodos gerenciais de gestão de custos para criar vantagem competitiva e vencer nos mercados altamente competitivos de hoje, e uma das formas de revolucionar e enfrentar a competição é a utilização estratégica de informações de custo no processo da gestão estratégica. Como parte desta preocupação, surgiu o problema da presente pesquisa:

Os gestores dos hotéis de médio e grande porte utilizam informações de custo para desenvolver e implementar estratégias gerenciais?

1.3 OBJETIVOS

Nesta parte, são enunciados o objetivo geral da pesquisa e os objetivos específicos que foram perseguidos para dar resposta ao problema formulado nesta dissertação.

1.3.1 Objetivo geral

Investigar se os gestores dos hotéis da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que dêem suporte às decisões estratégicas.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Evidenciar, através de revisão da literatura, as informações de custos utilizadas para formulação e desenvolvimento de estratégias gerenciais.
- b) Investigar o uso de informações de custos para formulação e desenvolvimento de estratégias gerenciais pelos gestores dos empreendimentos hoteleiros da região metropolitana de Recife.
- c) Identificar as informações que alimentam o processo de tomada de decisões estratégicas nos hotéis da região metropolitana de Recife.
- d) Confrontar as informações utilizadas na tomada de decisões estratégicas dos hotéis com a proposição da literatura especializada sobre o assunto.

1.4 QUESTÕES DE PESQUISA

Neste trabalho, serão investigadas as seguintes questões cujas respostas resultam de testes estatísticos (ver capítulo do procedimento metodológico) realizados com base em respostas obtidas da pesquisa de campo.

Questão 1: Os gestores dos hotéis de médio e grande porte utilizam informações de custos para fins estratégicos?

A resposta permite identificar se esses gestores utilizam ou não informações de custos como suporte da gestão estratégica.

Questão 2: A contabilidade fornece informações de custos estratégicos aos gestores para decisões estratégicas?

O propósito desta questão é verificar se a contabilidade disponibiliza informações de custos estratégicos aos gestores dos hotéis investigados para que eles utilizem-nas para fins estratégicos.

Questão 3: Quais informações de custos são consideradas úteis pelos gestores para decisões estratégicas?

Esta pergunta objetiva a identificação de informações contábeis gerenciais consideradas úteis pelos gestores pesquisados para a tomada de decisões estratégicas e também daquelas que gostariam de dispor para tal fim.

Questão 4: Existe relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações de custos para fins estratégicos?

Esta questão busca relacionar o tempo de atuação do gestor no mercado com a utilização de informações de custos para fins estratégicos pelo gestor. Espera-se que a variável “tempo de atuação” explique o uso de informações de custos na tomada de decisões estratégicas.

Questão 5: Existe relação entre o grau de instrução do gestor e a utilização de informações de custos para fins estratégicos?

O objetivo é estabelecer uma relação entre o grau de instrução do gestor hoteleiro e a utilização de informações de custos. Também espera-se, nesse caso, que a variável “grau de instrução” explique a utilização de informações de custos no processo de gestão estratégica pelos gestores.

Questão 6: Quais as informações contábeis que dão suporte ao planejamento estratégico de longo prazo?

O objetivo desta questão é identificar a natureza ou mesmo a fonte das informações contábeis que dão suporte ao planejamento estratégico do hotel. Para isso, foram apontados

como provedores dessas informações, a contabilidade financeira, contabilidade gerencial e dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)

Questão 7: Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos para fins estratégicos?

Nesta questão, busca-se relacionar o porte do hotel com a utilização de informações de custos estratégicos pelos gestores pesquisados. Supõe-se que a variável “porte do hotel” pode influenciar os gestores a utilizarem ou não essas informações.

Questão 8: Há relação entre a categoria do hotel e a utilização de informações de custos para apoio à gestão estratégica?

Enfim, a última pergunta de pesquisa procura estabelecer um relacionamento entre a categoria do hotel e a utilização de informações de custos estratégicos pelos gestores investigados.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo limitou-se a identificar a utilização de informações de custo para desenvolver e implementar estratégias gerenciais pelos gestores dos empreendimentos hoteleiros da região metropolitana de Recife, registrados no ano 2004 na Empresa Pernambucana de Turismo – EMPETUR, de médio e grande porte, segundo a classificação da Secretaria de Turismo do Estado de Pernambuco.

Não se pretende, neste trabalho, analisar e interpretar as informações de custo utilizadas para fins estratégicos, mas sim identificar e descrever a utilização delas pela população em estudo.

Como o questionário foi aplicado com os gestores dos empreendimentos hoteleiros, todas as respostas refletem o ponto de vista dessas pessoas. Portanto, os resultados desta pesquisa ficam restritos ao universo estudado.

1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A realização deste estudo justifica-se pela carência de trabalhos específicos sobre o uso estratégico das informações de custos no processo de gestão estratégica das empresas.

Estudar a Gestão Estratégica de Custos representa uma oportunidade de resgate da relevância perdida da contabilidade gerencial no seu papel de ajudar os gestores dos empreendimentos hoteleiros que compõem o objeto do estudo.

Este estudo apresenta tanto relevância teórica quanto prática. Do ponto de vista teórico, busca consolidar a literatura desenvolvida na área de gestão estratégica de custos e da perspectiva prática, tenta verificar a aplicação das técnicas da gestão estratégica de custos como ferramenta essencial para a obtenção de vantagem competitiva.

Nos últimos anos, observou-se crescente atenção ao estudo da gestão estratégica de custos no campo acadêmico, mas, no Brasil, não foram identificados estudos empíricos que examinem a utilização dos dados de custos no contexto estratégico.

A carência de pesquisas relacionadas à gestão estratégica é, cada vez mais, destacada na literatura, e segundo Okumus (2002), a maioria dos estudos realizados foram desenvolvidos em organizações dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, e pouco se dedicaram a entender como as empresas da indústria de hospitalidade de outros países são estrategicamente administradas.

A escolha do setor hoteleiro é justificada pela relevância que este tem na economia brasileira, refletida tanto pela sua participação ativa no Produto Interno Bruto (PIB) quanto ao seu potencial de gerar emprego e captar o capital internacional.

Além da importância deste setor para economia brasileira, estudos evidenciam a importância do uso das informações de custos para desenvolver estratégias superiores e obter vantagem competitiva. A este respeito, Grundy (1996) mostra que vincular custo e estratégia pode representar uma saída diante da pressão competitiva do mercado.

Sendo assim, a razão que nos leva à escolha do tema proposto decorre da observação em estudos anteriores (ARAÚJO, 2001; LEITÃO, 2002; CELESTINO, 2003), da necessidade dos empreendimentos hoteleiros de apoiarem o desenvolvimento de estratégias gerenciais baseadas em dados fornecidos pela contabilidade estratégica, para vencer a concorrência e obter vantagem competitiva. Considerando-se, adicionalmente, evidências tais como:

- a) A importância do turismo no contexto do desenvolvimento socioeconômico. Basta ver que alguns países, que há poucos anos não figuravam no mapa mundial do turismo, hoje se constituem em fortes centros receptores, impulsionando, dessa forma, sua arrancada para o desenvolvimento. (CASTELLI, 2000, p.37).
- b) A importância do turismo em termos do número de empregos e do seu efeito no desenvolvimento econômico e social de um país. É uma indústria que ajudará os países a resolverem seus problemas de desemprego e de pobreza, tornando-os potenciais. (HOLJEVAC, 2003).

Também, de acordo com a EMBRATUR (2004), os indicadores de resultado do turismo brasileiro mostram como o setor tornou-se promissor e são representados pelo aumento de 8,12% da entrada de estrangeiros, pelo aumento de 52,58% do ingresso de dólares e pelo aumento de 16,10% do desembarque em vôos internacionais durante o período de 2002-2003.

O Nordeste é uma região onde a importância do turismo justifica uma investigação de natureza científica a respeito de procedimentos relacionados à gestão hoteleira como forma de contribuir para tornar estes empreendimentos mais competitivos e prestando melhores serviços, o que traz como consequência geração de renda e criação de empregos. (LEITÃO, 2002, p.11).

1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos, conforme a seguir:

Capítulo 1 - corresponde à parte introdutória do trabalho, onde são apresentadas as considerações iniciais e a caracterização do problema. Também, neste item, são enunciados os objetivos da pesquisa e as questões de pesquisa e em seguida evidencia a delimitação e a relevância do estudo.

Capítulo 2 - apresenta a revisão da literatura e os principais fundamentos teóricos vinculados ao tema em estudo. Aborda, genericamente, conceitos sobre estratégia e gestão estratégica, gestão de custos em empresas de serviços, contabilidade gerencial tradicional e estratégica, gestão de custos com enfoque em estratégias gerenciais, estrutura conceitual da gestão estratégica de custos e a hotelaria e a competitividade.

Capítulo 3 - apresenta o procedimento metodológico do trabalho. Assim, discute-se, em primeiro lugar, sobre o método científico, o tipo da pesquisa e as fases da pesquisa. Em segundo lugar, trata do universo e amostra da pesquisa, da coleta de dados e da análise estatística dos dados.

Capítulo 4 - corresponde à análise dos resultados da pesquisa. Em linhas gerais, são apresentadas a análise descritiva, a análise das hipóteses e a análise conjunta das questões de pesquisa e dos resultados obtidos.

Capítulo 5 - trata das conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, são apresentados a revisão da literatura e os fundamentos teóricos, caracterizando o estado da arte do tema objeto do estudo. Inicialmente, foram abordados conceitos referentes à estratégia e gestão estratégica, gestão de custos em empresas de serviços e contabilidade gerencial tradicional e estratégica. Depois, foram expostos aspectos relativos à estrutura conceitual da gestão estratégica de custos e hotelaria e competitividade.

2.1 ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA

De acordo com Ansoff (1977, p.99), o conceito de estratégia é relativamente novo para a literatura de Administração. A sua gênese pode ser situada na arte militar, onde “[...] é um conceito amplo, vagamente definido, de uma campanha militar para a aplicação de forças em grande escala contra um inimigo [...]”. Ela se opõe à tática considerada como um esquema específico de emprego dos recursos disponíveis.

O conceito de estratégia empresarial ganhou destaque a partir do início da década de 60, nos Estados Unidos, com a publicação de *Leadership in Administration*, de Selznick (1957), seguida por *Strategy and Structure*, de Chandler (1962), *Corporate Strategy*, de Ansoff (1965), e *Estratégias Competitivas*, de Porter (1980), autores que contribuíram para a evolução do pensamento estratégico.

No mundo dos negócios, a volatilidade e a crescente incerteza têm imposto às empresas considerarem a estratégia como meio de sobrevivência, forçando-as a, cada vez mais, buscar acompanhar algumas variáveis determinantes para a sua continuidade operacional. Rocha (1999) define gestão estratégica como parte da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente

próximo – tais como concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores – para conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores.

Na literatura clássica de administração estratégica, destacam-se também diversos conceitos relacionados a este tipo de gestão que, segundo Hax e Majluf (1984 *apud* Rocha, 1999), trata-se de uma gestão cujo objetivo maior é desenvolver valores corporativos, capacidades gerenciais, responsabilidades organizacionais e sistemas administrativos que vinculem tomadas de decisão estratégicas e operacionais, a todos os níveis hierárquicos.

A utilização de estratégia no processo gerencial das empresas têm-se tornado freqüente em todos os setores da economia. O desenvolvimento promissor do setor turístico tem despertado os gestores desta área sobre a importância da estratégia. Nesta ótica, Alexandre e Costa (2003, p.106) afirmam que:

O estudo da estratégia e sua relação com a atividade turística é um direcionamento cada vez mais necessário, em face do desenvolvimento que se projeta e espera, bem como dos crescentes e complexos desafios. Esse contexto é marcado pela idéia maior da competição, entendido como indispensável para motivar e impulsionar o sistema em seus propósitos de crescimento contínuo. O espírito competitivo, até os dias atuais, continua predominante e constitui a principal força inspiradora justificadora das estratégias das organizações. [...].

Para competir no mundo atual dos negócios, Michael Porter, considerado o guru do estudo em estratégia, propõe três tipos de estratégia genérica que podem proporcionar às empresas vantagem competitiva sustentável (figura 1).



Figura 1 - As três estratégias genéricas

Fonte: Porter (1991, p.53)

Para Kim e Oh (2004), adicionar valor aos clientes, empregados e proprietários tornou-se o tema central da Gestão Estratégica na indústria da hospitalidade. Ainda para esses autores, ao criar valor para os *stakeholders*, o hotel acaba criando uma vantagem competitiva sustentável. De fato, por trás da geração de valor está uma gestão eficaz e eficiente dos custos que se alinha aos propósitos estratégicos da empresa.

A consideração de aspectos estratégicos no processo da gestão empresarial é de grande relevo para uma boa condução do negócio, e conforme Lunkes (2004), o planejamento estratégico tornou-se um instrumento essencial em empresas hoteleiras em virtude das peculiaridades do segmento que exige planificação da demanda, oferta e tecnologia.

O sucesso da estratégia é função do preenchimento de determinados requisitos gerenciais considerados críticos para o seu sucesso. Sob este ponto de vista, Ansoff (1991, p 26) sustenta que “[...] a estratégia impõe exigências operacionais: decisões sobre preços e custos, programação da produção para atender a demanda, respostas a mudanças de necessidades de clientes e características tecnológicas e de processos”. Por isso, os gestores devem proporcionar ferramentas que ajudam a atender essas exigências.

Desta forma, a informação de custos, gerada sob o enfoque estratégico, aumenta as chances de um bom desempenho do sistema de gestão estratégica da empresa. E o impacto positivo da informação contábil gerencial no sistema de gestão estratégica se traduz pelo ajustamento da empresa com o ambiente externo, ou seja, um bom posicionamento no mercado.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

Historicamente, as técnicas e práticas de contabilidade de custos têm sido desenvolvidas no setor industrial. Atualmente, a literatura desta área de conhecimento enfatiza a

incorporação, cada vez maior, da gestão de custos no processo gerencial das empresas atuando no setor terciário.

Esta constatação é observada em Martins (2001, p.22) quando afirma:

Com o advento da nova forma de se usar Contabilidade de Custos, ocorreu-se maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões.

Os gerentes de empresas de serviços ignoraram no passado as informações de custo quando na tomada de decisões, baseando-se apenas em informações financeiras para orçar e controlar dispêndios em seus departamentos funcionais.(ATKINSON *et al.*, 2000, p.50).

O uso de dados de custos como informação gerencial para tomada de decisões em empresas de serviços vem sendo destacado fortemente na literatura, mas, segundo Corrêa e Caon (2002, p.202),

a atenção que a maioria das empresas dispensa a seus sistemas de custeio tem como foco as demonstrações contábeis que devem obedecer a normas legais e, com isso, despreza a importância do levantamento e a análise dos custos como geradores de informações gerenciais importantíssimas na tomada de decisões operacionais [...].

Ainda, anota-se que exigências legais continuam a influenciar os gestores no que se refere ao modo de gerenciar os custos. A gestão de custos deve estar voltada para geração de informações gerenciais indispensáveis para tomada de decisões.

O novo cenário do setor de serviços caracterizado, principalmente, pela acirrada competição e pela incerteza, exige do gestor inovação no gerenciamento dos custos. Os sistemas de custeio estruturados para atender os usuários externos, não servem para apoiar as decisões gerenciais das empresas. Neste sentido, segundo Kaplan e Cooper (1998), as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70, provocadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, desencadearam inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente

demanda informações relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Na hotelaria, Silva e Miranda (2002, p.301) destacam a relevância da gestão de custos neste setor quando afirmam que:

dispondo de um sistema de custos eficaz, o hotel agrega a seu processo decisório uma informação extremamente significativa para seu gerenciamento e avaliação de suas estratégias organizacionais, pois permite a identificação e análise das variações ocorridas na alocação de seus recursos, demonstrando as verdadeiras causas dos desvios e realimentando o processo de planejamento, execução e controle, adequando-se, assim, às necessidades informacionais imprescindíveis à sobrevivência e continuidade do negócio em um ambiente extremamente turbulento, como é o hoteleiro.

Por ter operado muito tempo em mercados favoráveis e sem competição, a maioria das empresas de serviços não tem dado muita importância à mensuração do custo das suas operações. (ATKINSON *et al.*, 2000, p.50).

Como se percebe, o ambiente onde atuava as empresas tem representado um fator que propiciou a falta de preocupação com a administração dos custos por parte dos gestores e, segundo Atkinson *et al.* (2000, p.50), diante de um mercado em que não existia uma pressão competitiva, os gerentes das empresas de serviços encontravam-se livres para reduzir custos, melhorar a qualidade e eficiência das operações, introduzir novos produtos que geram lucros, ou para eliminar produtos e serviços que incorriam em prejuízos.

Com o aumento da pressão competitiva, os gerentes das empresas de serviços requerem informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos para implementar estratégias gerenciais, fortalecer o posicionamento das empresas no mercado, enfim, criar vantagem competitiva sustentável.

A mudança do ambiente de serviços, caracterizada pelo aumento da competitividade, exigiu novas demandas para a informação gerencial contábil. Neste sentido, Atkinson *et al.* (2000, p.52) enfatizam que:

os gerentes das empresas de serviços precisam de medidas acuradas de custo e lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos de mercado e de cada produto e cliente. Tanto os gerentes das empresas de serviços como os das empresas industriais precisam de sistemas de controle operacional que acentuem a melhoria de custos, a melhoria de qualidade e de redução do tempo de processamento das atividades de seus funcionários.

Para Silva e Miranda (2002, p.300), “conhecer o custo e sua formação para efeito gerencial representam fator primordial para a definição dos serviços e produtos a serem oferecidos pelo hotel, tendo em vista que revela onde fazer aprimoramentos em qualidade, eficiência e rapidez”.

Acerca de considerações sobre a forma de administrar os custos, Corrêa e Caon (2002, p.202) relatam que apesar de algumas empresas estarem preocupadas com a gestão dos seus custos, a maioria continua considerando o volume de produção como a causa que melhor explica a variação dos custos e utiliza a classificação de custos fixos e variáveis, o ponto de equilíbrio e o custo marginal como ferramentas para a tomada de decisões gerenciais.

Portanto, torna-se indispensável que os gestores administrem custos levando em conta a competitividade do setor. Por isso, devem adotar uma visão menos tradicional da gestão de custos e ter como desafio a mudança do paradigma da contabilidade gerencial tradicional para a contabilidade gerencial estratégica.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL TRADICIONAL

Nesta seção, são apresentados os alicerces da contabilidade gerencial tradicional e são abordados os seguintes tópicos: conceitos de custos, classificação dos custos, comportamento dos custos, informações de custos para decisões e metodologias de custeio.

2.3.1 Conceitos de custos

Maher (2001) conceitua custo como sendo um sacrifício e enfatizando o desembolso de recursos. O sacrifício de recursos, muitas vezes, é definido também como despesa. Sobre esta questão, a literatura chama a atenção quando o emprego dos termos “custo e despesa”, às vezes, são utilizados como sinônimos. Neste aspecto, para diferenciar Custo de Despesa, Maher (2001, p.64) afirma que:

uma despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão. Um custo representa um sacrifício de recursos, independentemente de ser contabilizado como ativo ou despesa.

Depreende-se desta aceção que, embora o custo seja um sacrifício de recursos, ele pode ser contabilizado como ativo ou despesa e a sua classificação como ativo ou despesa dependerá do consumo ou não do recurso sacrificado.

Por sua vez, Martins (2001, p. 25) define custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.” Para este autor, o termo custo é utilizado no setor industrial e refere-se ao sacrifício de recursos na aquisição de insumos (fatores de produção) que serão utilizados para a produção de outros bens e serviços. Assim, de acordo com Martins (2001, p.25), “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Corroborando com Martins (2001), Bruni e Famá (2004, p.27) ressaltam que os custos são gastos consumidos pelos produtos ou serviços durante a fase de elaboração, enquanto as despesas estão vinculadas ao período e não têm impactos diretos na elaboração dos produtos ou serviços.

Também, no que diz respeito à conceituação de custo, Atkinson *et al.* (2000, p.125) atribuem o respectivo termo outra conotação, destacando a sua capacidade de gerar benefícios quando relatam que “custo é definido como o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros. Custos não são necessariamente o mesmo que despesas. Despesas são relatadas na demonstração de resultados”.

Diferentemente do conceito tradicional, custos em ambiente competitivo devem ser definidos sob a ótica estratégica, isto é, conceituá-los levando em consideração todo o ciclo de atividades da empresa. O conceito de custo estratégico consiste em defini-lo de acordo com as atividades de relevância estratégica da empresa.

Portanto, o conceito de custo deve evidenciar o consumo de recursos em todo sistema de valor, assim poderá proporcionar ao gestor uma compreensão melhor do processo de formação de custos. Horngren *et al.* (2000, p.19) destacam que “os conceitos e nomenclaturas de custos são úteis em muitos contextos, inclusive na tomada de decisão em todas as áreas da cadeia de valor”.

Enfim, a moderna gestão de custo deve focar os custos numa visão abrangente, isto é, analisar o consumo de recursos desde a compra de matéria-prima até a entrega do produto final, considerando também os serviços de pós-venda. Esta visão possibilita ao gestor oportunidades reais de reduzir custos, eliminar a distorção de valor e agregar valor aos clientes.

2.3.2 Classificação dos custos

A importância da classificação dos custos decorre da necessidade dos gestores compreenderem os diferentes custos que foram arcados para fabricar determinados produtos. O fato de ter apenas as informações de custos referentes aos insumos utilizados na fabricação

dos produtos/serviços não é suficiente para guiar as decisões gerenciais, os gestores precisam saber quais os diferentes tipos de custo associados à fabricação dos produtos. (MAHER, 2001, p.67)

No tocante à variedade de classificação dos custos, Bruni e Famá (2004, p.31) afirmam que:

os sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume), em relação aos controles exercidos sobre os custos (controlabilidade), em relação a alguma situação específica (decisões especiais) e em função da análise do comportamento passado (base monetária).

Conforme Atkinson *et al.* (2000, p.126), “os sistemas de contabilidade de custo tradicionais classificam os custos em custos de produção e custos de não-produção, baseados em suas respectivas funções”, estes acrescentam que “custos de produção são todos aqueles gastos em transformar matéria-prima em produto acabado, por exemplo, custos diretos (materiais diretos, mão-de-obra direta) e custos indiretos (apoio à produção) e custos de não-produção são todos, exceto os custos de produção”.

Ainda, para esses autores, os custos podem ser classificados por funções, dividindo-se em duas categorias: custos diretos de produção e custos indiretos de produção. A respeito desses últimos, eles afirmam que os custos diretos de produção são aqueles custos que podem ser identificados facilmente aos produtos fabricados ou serviços realizados; como exemplo: material direto e mão-de-obra direta. E os custos indiretos de produção são aqueles custos incorridos para fornecer os recursos necessários para realizar diversas atividades que dão apoio à produção de diversos produtos. São chamados também de custos indiretos de fabricação.

Quanto à identificação dos custos aos produtos, Horngren *et al.* (2000, p.19) enfatizam que:

- a) a maior questão com relação a custos é saber quando eles têm um relacionamento direto ou indireto com um determinado objeto de custo.
- b) custos diretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)
- c) custos indiretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio.

Desagregar os custos reveste grande importância quando se trata de tomar uma decisão gerencial. Assim, tomar decisões baseando-se nos custos diretos ou indiretos pode resultar diferenças significativas. Nesta linha, Horngren *et al.* (2000, p. 20) informam que “os gestores preferem tomar decisões com base nos custos diretos em vez dos custos indiretos. Por quê? Porque eles sabem que os custos diretos são mais precisos que os custos indiretos”.

2.3.3 Comportamento dos custos

Existe, na literatura da contabilidade de custo, grande preocupação no que tange à análise do comportamento dos custos, devido à forte influência que esta exerce na tomada de decisões gerenciais. Para Maher (2001, p.75), tomar decisões com base em custos requerem uma boa compreensão das atividades que causam os custos. É preciso que os gestores entendam o relacionamento que existe entre atividades e custos.

Os gestores sempre tiveram o desafio de compreender, de forma clara, a estrutura de custos das suas empresas a fim de poderem otimizar suas decisões gerenciais. Considerando o papel das informações de custos no ambiente competitivo de hoje, os gestores buscam obter vantagens competitivas nos custos, procurando entender cada vez melhor seus padrões de comportamento.

A compreensão do comportamento dos custos, por parte dos administradores, auxilia a tomada de decisões no que se refere aos produtos, ao planejamento e à avaliação de desempenho. (MAHER, 2001, p.75).

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p.183), “compreender o comportamento dos custos em resposta às mudanças nos níveis de atividades de produção e vendas é claramente crítico para a administração de muitas empresas”. Esses autores acrescentam que “de acordo com o comportamento dos custos, respostas às mudanças no volume de produção são o foco dos tomadores de decisão”.

Consolidando a importância da compreensão do comportamento dos custos, Atkinson *et al.* (2000, p.213) esclarecem que:

O comportamento do custo descreve a maneira como os custos mudam com as mudanças nos direcionadores de custos das atividades ou com o volume da produção. O conceito-chave para entender o comportamento do custo é reconhecer que os gerentes devem comprometer o suprimento de muitos recursos de produção antes de conhecer sua demanda efetiva. Nesse caso, incorre-se no custo de suprimento desses recursos, quer os recursos sejam ou não completamente usados para realizar um trabalho produtivo. O custo desses recursos parecerá ser fixo a respeito do volume de produção efetiva, contanto que não se exceda a capacidade de recursos fornecidos.

No contexto gerencial, é necessário identificar os direcionadores de custos para distinguir custos variáveis e fixos, distinção valiosa no processo de tomada de decisões gerenciais. Conforme Horngren *et al.* (2000, p. 235), “[...] conhecer como os custos variam pela identificação dos respectivos direcionadores, e separar custos fixos e variáveis costuma ser fundamental para a tomada de boas decisões administrativas [...]”, uma vez que várias funções gerenciais como planejamento e controle dependem do conhecimento de como os custos se comportarão.

Em relação aos diferentes tipos de padrões de comportamento, a literatura aponta dois tipos básicos que são: custos variáveis e custos fixos. Na visão de Horngren *et al.* (2000, p.21, grifo do autor), “[...] um **custo variável** é um custo que se altera em montante em proporção

às alterações num direcionador de custo. Um **custo fixo** é um custo que não se altera em montante apesar de alterações num direcionador de custo”.

No entanto, nem todo o custo é exclusivamente variável ou fixo, e conforme Maher (2001, p.75), existem na literatura mais duas categorias básicas de custos que os administradores precisam saber fundamentalmente, além dos variáveis e fixos, são conhecidos como custos semivariáveis e em degraus.

Segundo Maher (2001, p.77, grifo do autor), o semivariável é aquele “[...] que contém componentes fixos e variáveis” e o custo em degraus, aquele que “[...] aumenta “em degraus” quando o volume aumenta. Também é denominado de custo semifixo”.

O surgimento destes dois padrões de custos deve-se a três aspectos do comportamento dos custos que complicam a tarefa de classificá-los em fixos ou variáveis. Primeiro, existem custos que contêm, ao mesmo tempo, componentes variável e fixo; segundo alguns, aumentam em degraus quando o volume aumenta; e terceiro, as relações entre custos e volume são válidas apenas dentro de um intervalo relevante, dentro do qual, os custos fixos totais e os variáveis unitários não se alteram. (MAHER, 2001, p.76-77).

2.3.4 Informações de custo para decisões

Tradicionalmente, a mensuração dos custos tem servido para subsidiar a avaliação dos estoques e elaboração de demonstrações financeiras para fins externos. Por este motivo, procurou-se identificar quais informações são relevantes para as decisões gerenciais.

A compreensão dos custos pelo padrão de comportamento é insuficiente para gerar todas as informações necessárias para a tomada de decisões, é importante que os gestores levem em consideração a sua relevância. Em várias decisões tomadas no âmbito empresarial, os custos desempenham um papel estratégico diante da opção de uma escolha entre duas

alternativas. Para otimizar as suas decisões, o gestor deve obter conhecimentos sólidos no que se refere aos conceitos de custo diferencial, custo de oportunidade e custo inevitável, ou irre recuperável. (GARRISON; NOREEN, 2001, p.39)

As expressões custos evitáveis, custos diferenciais, custos incrementais são custos relevantes. Existem dois principais passos que podem ajudar os gestores a identificar os custos relevantes: segregação dos custos e benefícios que não se comportam de modo diferente entre as alternativas (custos irre recuperáveis e custos futuros); utilização dos custos e dos benefícios restantes que mudam de acordo com as alternativas (custos diferenciais ou evitáveis) na decisão (GARRISON; NOREEN, 2001, p.432).

No que diz respeito às decisões, Garrison e Noreen (2001, p.39, grifo do autor) esclarecem que:

[...] envolvem a escolha entre alternativas. Nas decisões empresariais, cada alternativa tem determinados custos e vantagens que precisam ser comparados com os das demais alternativas oferecidas. A diferença entre os custos de duas alternativas quaisquer é conhecida como **custo diferencial**. A diferença entre as receitas de duas alternativas quaisquer é conhecida como **receita diferencial**.

Um dos conceitos mais importantes da tomada de decisões é representado pelos custos relevantes. São custos que vão ser incorridos no futuro e apresentarão diferenças nas linhas de ação alternativas. Enfatiza-se o futuro porque as decisões lidam com o que vai acontecer, o que já aconteceu não pode ser alterado. (Horngren *et.al*, 2000, p.270). A este respeito Hansen e Mowen (1992, p.459) destacam também que:

escolhendo entre duas alternativas, só os custos relevantes deveriam ser considerados para a decisão. Custos relevantes são custos futuros que diferem pelas alternativas. Todas as decisões se relacionam ao futuro; adequadamente, só custos futuros podem ser relevantes a decisões. Porém, para ser relevante, um custo deve não ser um custo futuro, mas também tem que diferir de uma alternativa à outra. Se um custo futuro é o mesmo para mais de uma alternativa, não tem nenhum efeito na decisão. Tal custo é um custo irrelevante. A habilidade para identificar custos relevantes e irrelevantes é uma importante habilidade de tomada de decisão.

No processo de gestão empresarial, a análise de custos deve estar baseada nas decisões tomadas e seus impactos futuros. Segundo Horngren *et al.* (2000, p. 270), “[...] o objetivo de tomar decisões é selecionar linhas de ação para o futuro. *Nada pode ser feito para modificar o passado.* [...]”. Ao contrário da classificação tradicional dos custos que não leva em consideração a sua relevância na tomada de decisões, Bruni e Famá (2004, p. 237) destacam que:

das diferentes formas empregáveis na classificação de custos, uma coloca a possibilidade de classificá-los como evitáveis e inevitáveis em relação à decisão analisada. Custos inevitáveis, também denominados de custos irrecuperáveis ou custos afundados, são os de recuperação impossível, como o próprio nome já revela. Geralmente, devem ser isolados das análises, já que não são afetados pelas decisões empresariais.

Analisando a perspectiva futura dos custos relevantes, a questão que pode ser levantada é se os custos históricos são relevantes para a tomada de decisão? A este respeito, Maher (2001, p.468) evidencia que o custo histórico representa um custo irrecuperável; embora seja relevante para fins de determinação de resultado, é irrelevante para decisões posteriores.

Martins (2001, p.257) denominou custo irrecuperável como um custo perdido ou do inglês *Sunk Cost* que não tem relevância para certos tipos de decisões gerenciais. Como o custo irrecuperável não pode ser modificado por qualquer decisão, ele não é um custo diferencial e, portanto, pode e deve ser ignorado ao se tomar uma decisão. (GARRISON; NOREEN, 2001, p.40).

Confrontando a visão da contabilidade e da economia sobre a diferença entre os custos e receitas de duas alternativas, Garrison e Noreen (2001, p.39, grifo do autor) mostram que:

o conceito de custo diferencial do contador pode ser comparado ao conceito de custo marginal do economista. Ao se referir às variações do custo e da receita, o economista emprega as expressões **custo marginal** e **receita marginal**. A receita que pode ser obtida da venda de uma unidade suplementar de produto é denominada receita marginal, enquanto o custo envolvido na produção de uma unidade suplementar é chamado de custo marginal. O conceito marginal do economista é

basicamente o mesmo do conceito diferencial do contador, aplicado a uma única unidade de produção (*output*).

Dentro da perspectiva da relevância dos custos na tomada de decisões gerenciais, Maher (2001, p.467) traz a análise diferencial de custos como uma valiosa ferramenta gerencial, assim define esta como “[...] o processo de estimar receitas e custos de cursos de ação alternativos, e de comparar essas estimativas com o *status quo*.” Para este autor, a análise diferencial pode ser utilizada tanto para as decisões de curto prazo quanto às de longo prazo.

Ainda de acordo com Maher (2001, p.467), custos diferenciais correspondem a “custos que se alteram em resposta a um curso de ação específico”. Os custos diferenciais podem ser tanto variáveis como fixos. Uma situação em que os custos variáveis tornam-se custos diferenciais é quando uma decisão envolve possíveis alterações no volume. E em relação aos custos fixos, eles podem se tornar custos diferenciais nas decisões de longo prazo. Portanto, é preciso examinar com cautela os custos fixos e variáveis para que se possa determinar se são diferenciais. Conforme Leone (2000, p.75), “os custos incrementais representam a diferença entre os custos totais de duas alternativas que estão sendo consideradas”.

Em termos de relevância dos custos, Martins (2001, p.250) apresenta o custo de oportunidade como sendo componente dos custos que pode ser relevante para as decisões. A esse respeito, o autor afirma que:

representa o Custo de Oportunidade o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de em outra. Se usou seus recursos para a compra de equipamentos para a produção de sorvetes, o custo de oportunidade desse investimento é o quanto deixou de ganhar por não ter aplicado aquele valor em outra forma de investimento que estava ao seu alcance.

Para Garrison e Noreen (2001, p.39), trata-se “[...] da vantagem potencial de que se abre mão quando uma alternativa é escolhida em vez de outra [...]”, este custo não consta nas demonstrações contábeis de uma entidade, mas deve ser considerado em todas as decisões a

serem tomadas pelos gestores, já que toda alternativa tem praticamente um custo de oportunidade que lhe é atribuído.

Finalmente, outra fonte de informação para decisões diz respeito à análise de custo-volume-lucro (CVL) e, conforme aponta Horngren *et al.* (2000, p.44), ela favorece uma ampla visão financeira do processo de planejamento. Ela consiste em examinar o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade. Esta análise é utilizada normalmente como ferramenta pelos gerentes para auxiliá-los a solucionar questões do tipo: Em quanto seriam afetados os custos e as receitas se tivesse vendido x unidades a mais? Se tivesse aumentado ou diminuído o preço de venda? Se tivesse expandido o negócio para mercados no exterior?

Ainda, esses autores apontam que a análise CVL pode ser usada para diagnosticar como várias alternativas de simulação podem afetar o lucro operacional. Neste aspecto, o ponto de equilíbrio é considerado como a ferramenta mais útil e representa o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais são iguais. Assim, o ponto de equilíbrio traduz o ponto “crítico” em que a empresa pode operar sem ter prejuízo nem lucro.

2.3.5 Metodologia de custeio

A metodologia de custeio constitui o método pelo qual apropriam-se custos a um objeto de custos. A literatura sobre a contabilidade de custos destaca três tipos de metodologia de custeio que podem ser utilizados pelos gestores como ferramentas para a gestão de custos, especificamente para a tomada de decisões gerenciais: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio por Atividades.

2.3.5.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2001, p.41), “Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos [...]. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação não distribuídos para todos os produtos feitos”. Esta metodologia de custeio é a mais comumente utilizada para relatórios financeiros destinados ao fisco devido à sua aceitação pela legislação fiscal.

Neste tipo de custeamento, conforme o sentido etimológico do termo “absorção”, os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos, independente da sua classificação e do seu comportamento. A apropriação dos custos a um objeto de custos por este critério não leva em consideração o padrão de comportamento, por isso, Horngren *et al.* (2000, p.211, grifo do autor) o conceitua como sendo “o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”.

Assim, Garrison e Noreen (2001, p.196) evidenciam que:

no custeio por absorção, o custo de uma unidade de produto consiste em materiais diretos, mão-de-obra e custos indiretos fixos e variáveis. O custeio por absorção atribui parte do custo indireto de fabricação fixo a cada unidade de produto, juntamente com os custos de fabricação variáveis.

Esta observação é reforçada por Maher (2001, p.363, grifo do autor) quando afirma que: “no **custeio por absorção**, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas. [...]”.

Outro aspecto particular deste método é a alocação também dos custos, independente da sua classificação em direto ou indireto. Segundo Lunkes (2004, p.116), “o custeio por absorção considera apenas os custos, sejam eles diretos ou indiretos, para a formação do custo

do produto ou serviço. As despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício”. A metodologia do custeio por absorção pode ser observada na figura 2 abaixo.

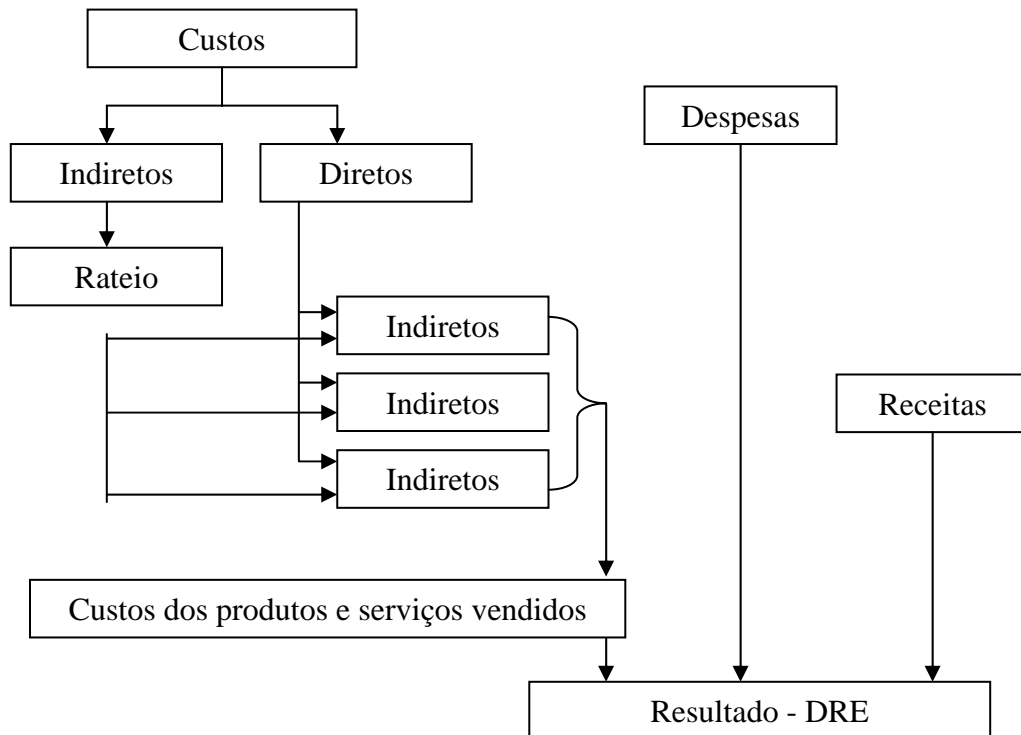


Figura 2 - Esquema básico do método de custeio por absorção em hotelaria

Fonte: Martins (2000 *apud* Lunkes, 2004, p.116)

A alocação dos custos diretos aos produtos é feita pela identificação do consumo efetivo de cada produto. No caso dos custos indiretos de fabricação, a sua apropriação parece ser uma tarefa difícil por três razões:

1. O custo indireto não tem relação de causa e efeito nítida com o objeto de custo. Isto significa que ou é impossível ou é difícil apropriá-lo a um produto ou ordem particular;
2. Os custos indiretos são compostos por muitos itens, que vão da graxa utilizada nas máquinas até o salário anual do gerente de produção;
3. Embora a produção possa variar por causa de fatores sazonais ou de outra natureza, os custos indiretos de fabricação tendem a permanecer relativamente estáveis, devido à presença de custos fixos. (GARRISON; NOREEN; 2001, p.61).

Devido a essas razões, a solução encontrada para apropriar os custos indiretos é rateá-los através de um critério escolhido de forma arbitrária. Garrison e Noreen (2001, p.61) ressaltam que deve ser “um critério de alocação comum a todos os produtos e serviços da

companhia [...] como, por exemplo, horas de mão-de-obra direta (HMOD) ou horas-máquina (HM) [...]”.

Atualmente, os critérios de rateio, utilizados no passado, mostram-se inadequados para a alocação dos custos indiretos de fabricação. A mão-de-obra direta é utilizada pela maioria das companhias para ratear o custo de fabricação indireto, mas mudanças na estrutura de custo de muitas empresas não permitem mais a adoção deste critério. Isto porque a mão-de-obra representava antes até 60% do custo de muitos produtos e os custos indiretos apenas uma fração do restante.

Para Garrison e Noreen (2001, p.63), dois motivos são responsáveis por essa situação:

Primeiro, sofisticados equipamentos automatizados estão assumindo funções que costumavam ser executadas por mão-de-obra direta. Como os custos de aquisição e manutenção desses equipamentos são considerados indiretos, isso aumenta os custos indiretos e reduz a mão-de-obra direta. Em segundo lugar, os próprios produtos estão se tornando mais sofisticados e complexos, além de mudarem com maior frequência. Isso aumenta a necessidade de mão-de-obra indireta altamente especializada, como, por exemplo, engenheiros. Como resultado dessas duas tendências, em muitas indústrias a mão-de-obra direta está tendo menor peso no custo do produto, enquanto aumenta o peso do custo indireto.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p.181), os sistemas de custeio em uso atualmente foram criados há cerca de um século e não acompanharam as transformações ocorridas nos panoramas dos negócios. Portanto, com a rápida mudança que vem ocorrendo no mundo de negócios, os sistemas atuais de custeio tornaram-se obsoletos e não são capazes de auxiliar as tomadas de decisões empresariais. Ainda na visão desses autores, alguns marcos referentes aos sistemas tradicionais de custeio podem ser citados:

- os sistemas tradicionais de rateio têm gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários, além de um número muito pequeno de bases de apropriação, comumente **Mão-de-Obra Direta ou horas-máquina**;
- enquanto os custos indiretos de fabricação vêm crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos;
- os sistemas tradicionais não permitem a identificação e eliminação de atividades que não adicionem valor ao produto, além de induzirem a produção em larga escala para a diluição de custos fixos, gerando, assim estoques excessivos;
- os gestores e tomadores de decisão, com base nos sistemas atuais, não teriam informações sobre oportunidades de otimizar processos, eliminando desperdícios, promovendo o contínuo aperfeiçoamento de atividades [...]. (BRUNI; FAMÁ, 2004, P.181)

Finalmente, na visão de Kaplan e Cooper (1998, p.13), o sistema de custeio tradicional busca apenas determinar como a organização pode alocar custos para a geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais. Este enfoque tem influenciado muito o modo de gerar informações contábeis gerenciais pela contabilidade gerencial. O processo de alocação de informações de custos ao produto, conforme a visão tradicional da contabilidade gerencial, é descrito na figura 3.



Figura 3 - Visão tradicional da contabilidade gerencial
 Fonte: Cooper e Slagmulder (2003)

2.3.5.2 Custeio variável

A metodologia do Custeio Variável, ao contrário do Custeio por Absorção, surgiu para suprir as necessidades gerenciais em termos de decisões. Apesar de não ser aceita pela legislação fiscal, é utilizada pelos gestores para uso interno com o objetivo de facilitar o processo de tomada de decisões, baseadas em dados de custos sem realização de rateio dos custos indiretos de fabricação.

É comum encontrar na literatura sobre custos o emprego do custeio variável e custeio direto como sinônimo, mas,, Bruni e Famá (2004, p.208) enfatizam que as duas expressões:

[...] baseiam-se em conceitos bastante diferentes. A diferença entre custos diretos e indiretos refere-se à possibilidade de identificação dos gastos com objetos específicos de custeio. Custos variáveis e fixos distinguem-se em função de flutuações nos volumes. Enquanto a primeira dicotomia é foco de atenção de

contadores, a segunda é enfatizada nos processos de administração empresarial e análise econômica. Embora ambas sejam de fundamental importância na gestão de custos [...].

Hornngren *et al.* (2000, p.211) conceitua Custeio Variável como sendo “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram [...]”. Maher (2001, p.360) define também custeio variável como sendo um método de apropriação dos custos em que “[...] apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos são considerados despesa do período”.

Sob o enfoque do registro contábil, Hornngren *et al.* (2000, p.212) afirmam que:

para a avaliação do estoque nos dois métodos, todos os custos de fabricação variáveis, diretos e indiretos, são custos ativados. Isto é, eles primeiro são registrados como um ativo quando incorrem. No custeio variável, os custos de fabricação fixos, diretos e indiretos, são deduzidos como custo do período em que eles incorrem.

Para Lunkes (2004, p.115), “no custeio direto ou variável são considerados os custos e despesas que variam diretamente em relação ao nível de ocupação do hotel. Os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e serviços e são tratados como despesas do período”.

O custeio variável nasceu para resolver o problema de alocação dos indiretos (variáveis e fixos) aos produtos. A arbitrariedade no rateio dos custos indiretos fixos gera, muitas vezes, decisões inadequadas, como, por exemplo, o corte de produtos lucrativos ou mesmo o corte inadequado de produtos deficitários. (BRUNI; FAMÁ, 2004, p.208).

Martins (2001, p.194-195) destaca que distorções geradas pela apropriação dos custos indiretos, principalmente os fixos reside em dois pontos:

o fato de serem no total independentes dos produtos e volumes, o que faz com que seu valor por unidade dependa diretamente da quantidade elaborada, e também o critério de rateio, já que, dependendo do que for escolhido, pode ser apropriado um valor diferente para cada unidade de cada produto.

Ainda, em relação à alocação dos custos fixos, Martins (2001, p.203) assevera que, por sua própria natureza, é uma prática contábil que pode ser perniciosa para efeito de decisão, já que o valor a ser atribuído a cada unidade depende do volume de produção e o que é muito pior do critério de rateio adotado. Por isso, decisões tomadas com base em um lucro obtido por este método podem não ser as mais corretas.

De acordo com Bruni e Famá (2004, p.220), sugere-se a adoção do custeio variável para fins de tomada de decisões, já que, neste método, os custos fixos ou indiretos não são rateados, conseqüentemente, não há distorções nos custos dos produtos e as decisões baseiam-se principalmente nos custos variáveis (figura 4).

Do ponto de vista decisorial, Martins (2001, p.220) revela que: “[...] o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente in formações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades”. Este autor ressalta que esse método não é admitido pelos princípios contábeis na elaboração das demonstrações contábeis e também não é aceito pelos contadores, auditores e pelo fisco. Mas existem empresas que o utiliza para fins decisórios, paralelamente com o método permitido pela legislação fiscal, o custeio por absorção.

No que tange à aplicação do custeio variável em decisão, Maher (2001, p.361) aponta que:

a maioria dos administradores tem consciência da diferença custos variáveis e custos por absorção, quando aplicados no processo decisório. Os administradores precisam conhecer todos os custos de operação de um negócio- fixos e variáveis-, para que possam estabelecer preços de venda e estimar custos que se alteram com a produção. Relatórios financeiros obtidos com o custeio variável fornecem essa informação.[...]

O custeio variável também possibilita a formatação de uma demonstração de resultado com enfoque na margem de contribuição. Nesta linha, Maher (2001, p.362) garante que: “os

formatos tradicionais da demonstração do resultado não se prestam à apresentação de informações obtidas com o custeio variável, porque eles não separam os custos fixos dos variáveis. O formato utilizado no custeio variável é conhecido como o formato da margem de contribuição. [...]”.

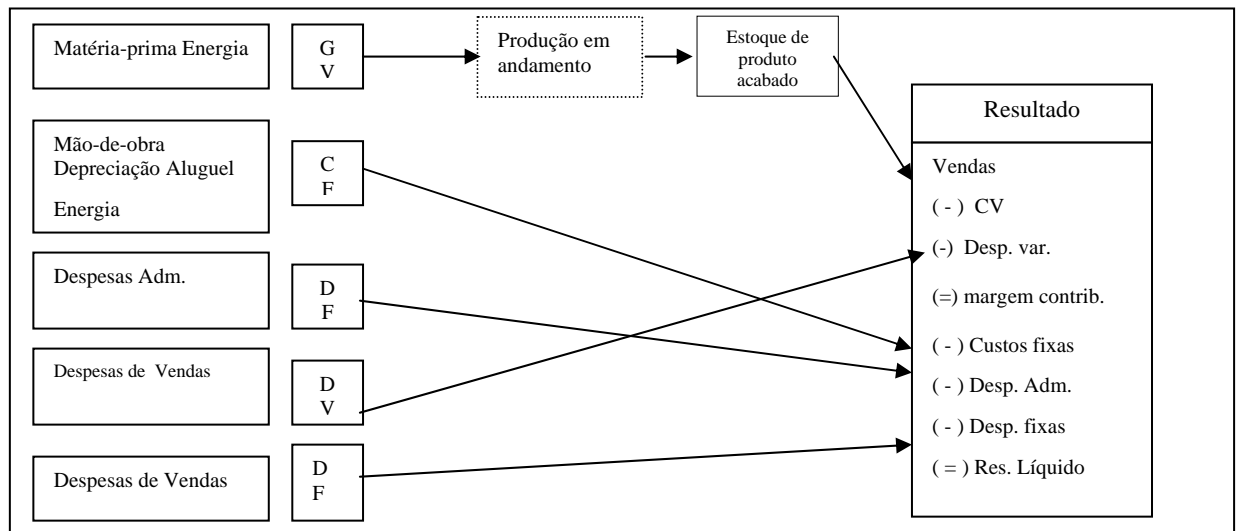


Figura 4 - Esquema básico do custeio variável

Fonte: Silva e Miranda (2002, p.293)

De fato, como os custos fixos não pertencem a um determinado produto ou outro, e sim ao total fabricado, a utilização da margem de contribuição como fonte de informações para decisões mostra-se mais pertinente do que o uso do lucro.

Segundo Martins (2001, p.203), a margem de contribuição é o resultado da diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa variáveis. É uma ferramenta que tem o poder de tornar bem mais visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, antes, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Apesar da grande utilidade da margem de contribuição, podem surgir problemas com a aplicação desse conceito na existência de limitações na capacidade de produção da empresa. Considerando esse ponto, Martins (2001, p.209) ensina que : “[...] se não houver limitação na capacidade produtiva, interessa o produto que produz maior Margem de Contribuição por

unidade, mas, se existir interessa o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator de restrição da capacidade”.

2.3.5.3 Custeio baseado em atividades

Segundo Bruni e Famá (2004, p.179), o maior problema enfrentado pela gestão de custos refere-se à incapacidade dos sistemas tradicionais de custeio de distribuir custos indiretos aos produtos e serviços elaborados e como formas de diluição desses problemas, diversos esforços foram feitos, como o controle de custos por departamentos ou centros de custos.

Em decorrência desta ineficiência dos sistemas tradicionais, surgiu o sistema de Custeio Baseado em Atividades. Neste sentido, Martins (2001, p.93) assevera que “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]”.

Este método diferencia-se dos tradicionais pelo seu modo de rastrear e alocar custos aos produtos e serviços. É um método de análise de custos que procura rastrear os gastos de uma empresa para analisar as diversas rotas de consumo dos recursos identificados diretamente com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos e serviços. (NAKAGAWA, 1994, p.29).

A diferença existente entre o custeio baseado em atividades e os sistemas tradicionais de custeio está no critério de apropriação adotado para alocar os custos indiretos de fabricação. No ABC, as atividades desenvolvidas dentro da organização são empregadas como mecanismo de rateio para a alocação dos custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. (BRUNI; FAMÁ, 2004, p.182).

Para Horngren *et al.* (2004, p.131), “[...], os sistemas ABC concentram-se nos custos indiretos, aprimorando sua atribuição aos departamentos, processos, produtos e outros objetos de custo [...]”.

Em relação aos custos indiretos, Miranda (1999 *apud* Wanderley, 1999, p.23) afirma que:

[...] nesse sistema, os custos indiretos são, num primeiro estágio, associados às atividades e num segundo estágio são alocados aos produtos através de direcionadores de custos. No segundo estágio, está a característica mais importante do ABC. Não apenas a natureza da alocação (através de atividades no ABC) é diferente do tradicional sistema de custeio, mas também o número de bases de alocações é bem maior.

Custos de pesquisa e desenvolvimento, custos de venda, custos gerais e custos administrativos, entre outros, têm sido tratados como despesa do período pelos sistemas tradicionais e esses apropriam somente os custos de fabricação aos produtos. Atualmente, a gestão desses custos representa fonte de criação de vantagem competitiva para as empresas. O método do custeio por atividades permite ao gestor rastrear esses custos de modo que sua alocação seja menos arbitrária do que o critério de rateio dos sistemas tradicionais.

Para atingir tal fim, Garrison e Noreen (2001, p.227) propõem seis etapas para a implantação do método de custeio por atividades:

1. Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros.
2. Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo.
3. Apropriação dos custos aos centros de custo da atividade.
4. Determinação das taxas de atividade
5. Apropriação dos custos aos objetos de custo, utilizando as taxas e as medidas de atividade
6. Elaboração de relatórios gerenciais

De acordo com Kaplan e Norton (1998, p.93), os sistemas ABC exigem do gestor uma nova forma de pensar sobre custos. A influência da contabilidade financeira tem induzido os sistemas tradicionais de custeio a buscar a resposta da seguinte pergunta: como a organização pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais?

Enquanto o método ABC busca responder perguntas bem mais interessantes do ponto de vista gerencial, como:

- a) Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
- b) Quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
- c) Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- d) Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Para Nakagawa (1994, p.30), “o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos)”.

Assim, o custeio baseado em atividades representa uma ferramenta estratégica que permite ao gestor adicionar valor à empresa. Sob esta ótica, Maher (2001, p.294) apresenta duas formas principais, segundo as quais, o custeio baseado em atividades adiciona valor às companhias:

- a) Melhores informações sobre custos de produtos que ajudam os administradores a tomar decisões sobre preços de vendas, sobre manter ou eliminar produtos. Os administradores também utilizam informações sobre custos para decidir se continuam vendendo certos produtos.
- b) Melhores informações sobre custos das atividades e processos que ajudam os administradores a implantar medidas de redução de custos.

No ponto de vista de Garrison e Noreen (2001, p.222):

[...] trata-se de um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos ‘fixos’ (grifo nosso). O custeio baseado em atividades é também utilizado como um elemento da gestão por atividade, abordagem de gestão que tem por foco as atividades.

As atividades constituem o objeto principal de análise e, de acordo com Brimson (1996, p.31), “a contabilidade por atividade luta contra o mau uso dos recursos, normalmente

associado com a alocação cruzada e subsidiada. Isto dá aos gerentes das atividades um incentivo para manter suas operações competitivas pela identificação e eliminação contínua dos geradores de desperdício”. A figura 5 descreve as etapas que constituem o processo de custeio pela metodologia do custeio baseado em atividades.

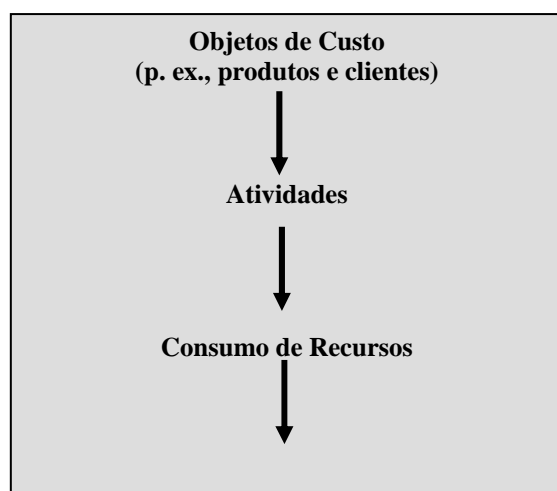


Figura 5 - Modelo de custeio baseado em atividades

Fonte: Garrison e Noreen (2001, p. 27)

De acordo com Boisvert (1993), a contabilidade por atividades fornece uma nova imagem da empresa, que é representada como um conjunto de atividades do que um conjunto de unidades administrativas. Esta representação fornece uma nova compreensão, não somente do comportamento dos custos, mas igualmente das atividades criadoras de valores.

Percebe-se que a metodologia de Custeio Baseado em Atividades propicia aos gerentes informações voltadas para o gerenciamento empresarial em ambiente competitivo, preocupando-se fortemente com a criação de valores para os *stakeholders*.

2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

A contabilidade gerencial tradicional tem revelado deficiências em responder às mudanças do ambiente empresarial, mostrando-se incapaz de prover informações adequadas à

realidade atual. Segundo Yazdifar (2003), as críticas feitas à contabilidade gerencial convencional podem ser identificadas, principalmente, nos seguintes aspectos:

- a) Deficiências em cooperar com o planejamento estratégico organizacional;
- b) Concentração em medidas de curto prazo;
- c) Avaliação de desempenho;
- d) Custeio do produto e;
- e) Planejamento, controle e alocação dos custos indiretos;

Na opinião de Martins (2001, p.316), os chamados sistemas tradicionais de custeio demonstram ter algumas limitações que têm contribuído para a sua perda de relevância no suprimento de informações gerenciais aos gestores nesse novo ambiente de negócios, conforme segue:

- a) Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- b) Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- c) Não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- d) Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor e;
- e) Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidos por indicadores físicos de produtividade.

Para Boisvert (1993), a renovação da prática de contabilidade gerencial dependerá muito da sua capacidade de vencer desafios que dizem respeito a alguns pontos como: uma ênfase maior no controle estratégico que no controle operacional; uma inspiração nas outras ciências, em particular, da administração da produção e dos sistemas de informação, da economia e das ciências do comportamento; uma prioridade à utilidade da informação sobre os princípios contábeis geralmente aceitos e; a identificação das atividades geradoras de custos.

Assim, a geração de informações contábeis gerenciais inadequadas para a gestão, no atual ambiente competitivo, tem exigido uma reflexão sobre a ação prática da contabilidade gerencial. Tradicionalmente, ela tem limitado seu campo de atuação às “quatro paredes” da empresa, preocupando-se totalmente com as operações internas. Nos dias atuais, a pressão competitiva obriga esta disciplina a adotar uma visão mais abrangente, incluindo tanto ambiente interno quanto ambiente externo.

Diante do dinamismo do mercado dos negócios caracterizado pela intensa competição e pelo estreitamento, cada vez maior, das relações entre empresa e fornecedores e clientes, os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial mostram-se incapazes de gerar informações gerenciais oriundas do ambiente externo. Neste sentido, Araújo (2001, p.45) destaca que:

a contabilidade gerencial tem sido praticada levando-se em conta o resultado da confrontação entre custos e receitas, sob a perspectiva das operações internas do empreendimento. Atualmente percebe-se a necessidade para muitas empresas, de ampliar a visão proporcionada pela informação contábil para uma perspectiva estratégica, considerando os dados sobre os competidores e o ambiente externo.

A contabilidade gerencial tradicional tem sido criticada pelo seu foco obsessivo nas operações internas, especialmente, em se concentrar a agregar valor, isto é, maximizar a diferença entre receita e custo. Quando valores e estratégias da organização adotam uma visão externa, o foco da contabilidade precisa também se orientar na mesma direção e, conseqüentemente, atender as perspectivas estratégicas da organização. (HOQUE, 2001).

Para pôr fim a crise da contabilidade gerencial e responder às críticas sofridas por ela pela perda da sua relevância, Roslender e Hart (2003) argumentam que a contabilidade gerencial estratégica surgiu no final dos anos 80 com uma nova estrutura conceitual baseada em novas técnicas e abordagens designadas a restaurar a relevância perdida da contabilidade gerencial.

Segundo Dixon (1998 *apud* Araújo; 2001, p.51), a expressão contabilidade gerencial, definida como responsável pelo fornecimento de informações para as atividades gerenciais,

está estreitamente vinculada à estratégia; o que exige do contador gerencial a utilização de medidas estratégicas para avaliar o desempenho da empresa em termo competitivo. A contabilidade gerencial estratégica, na visão de Araújo (2001, p.51), é também capaz de suprir informações financeiras requeridas tanto para monitorar o desempenho em relação a estratégias existentes como para apoiar o processo de formulação das estratégias.

Em relação ao papel da contabilidade no processo de tomada de decisões estratégicas, Trinker (1989 *apud* Lord, 1996) relata que o vínculo que existe entre a estratégia de negócio e a contabilidade gerencial pode ser visto no relacionamento entre a estratégia militar e a inteligência militar. Evidencia-se que a contabilidade gerencial representa o Sistema de Inteligência Organizacional, portanto, é papel fundamental dos contadores gerenciais disponibilizarem informações contábeis para o processo da gestão estratégica.

Clarke (1995, *apud* Araújo; 2001, p.52) aponta três elementos que a contabilidade gerencial estratégica deve trabalhar: exploração ambiental, análise do competidor e foco em dados internos, de uma perspectiva estratégica.

Diante da competitividade que reina no mundo dos negócios, uma gestão eficaz das informações de custos requer uma mudança de paradigma da contabilidade gerencial e para Eiler e Cucuzza (2002), a visão convencional da contabilidade gerencial simplificada e focalizada nas operações da empresa precisa ser ampliada. Com o advento da complexidade dos modelos de negócios, torna-se necessário que a contabilidade gerencial focalize a performance interna e externa das operações. O contador gerencial deve estar preparado para apoiar a gestão com a imagem total da companhia.

A contabilidade, não sendo um fim em si mesma, deve ter como propósito, principalmente, facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial em consonância com a administração. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.5). Coerente com esta perspectiva, a contabilidade gerencial deve prover informações contábeis estratégicas que

auxiliem a gestão em todas as fases do processo cíclico de administração, de forma que a estratégia global da organização obtenha o êxito.

Shank e Govindarajan (1997, p.5) apontam quatro estágios do processo cíclico e contínuo de administração em que a informação contábil desempenha um papel fundamental em cada um (Quadro 1).

ESTÁGIOS DA ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA	PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL
1. Formular Estratégias	Base para análise financeira, que ajudará na avaliação e escolha de alternativas que produzam retornos financeiros adequados
2. Comunicar estratégias por toda a organização	Os relatórios financeiros são os veículos que levam informações relevantes às pessoas, para o sucesso da estratégia
3. Desenvolver e colocar em prática táticas para implementar estratégias	Base para análise financeira que ajudará a decidir quais programas táticos serão mais eficazes e ajudarão a empresa a atingir suas metas estratégicas
4. Desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e, depois, o sucesso no alcance das metas estratégicas	As ferramentas de avaliação de desempenho, adaptadas ao contexto estratégico (traduzidas em Termos financeiros) oferecem significado aos objetivos econômicos implícitos na estratégia

Quadro 1 - Administração estratégica e informação contábil

Fonte: Araújo (2001, p.48)

Considerando o papel importante que a informação contábil desempenha no processo de administração das empresas, faz-se necessário que os gestores realinhem seus instrumentos gerenciais em acordo com a estratégia global da organização. Este realinhamento passa por uma melhor gestão dos custos que possa gerar informações que permitam a empresa fortalecer sua posição e garantir sua sobrevivência no mercado.

O enfoque estratégico da contabilidade gerencial preconiza a excelência da gestão dos recursos adquiridos dos fornecedores, utilizados pela empresa na produção de bens e serviços a serem entregues aos clientes. Segundo Nakagawa (1991, p.36), a gestão estratégica de custos tem como objetivo orientar “decisões estratégicas e operacionais para aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos”.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.4), a análise de custos, “vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”, deixa de lado questões cruciais como a estratégia, fator determinante para o sucesso das

empresas em longo prazo. Os dados de custos não devem ser usados apenas para avaliação de estoques, decisões operacionais de curto prazo, etc., mas incorporados ao processo do planejamento estratégico.

Para Hansen e Mowen (2001, p.423),

O planejamento estratégico e a tomada de decisão exigem um conjunto muito amplo de informações de custos do que aquele fornecido por custos de produto. Informações de custos sobre clientes, fornecedores e projetos de produtos diferentes também são necessários para apoiar os objetivos da gestão estratégica.

Portanto, os gestores precisam de um fluxo de informações mais amplo, decorrente de uma análise de custos diferente da tradicional e em que os elementos estratégicos devem ser evidenciados no intuito de melhorar a tomada de decisões, por conseguinte, criar e sustentar uma vantagem competitiva.

Enfim, para garantir a sobrevivência em mercados cada vez mais competitivos, a empresa deve perseguir e alcançar níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Para tanto, torna-se indispensável que a contabilidade disponibilize aos gestores uma série de informações precisas, tempestivas e atualizadas que possa apoiar eficazmente o processo decisório. (MARTINS, 2001, p.316).

Para Horngren *et al.* (2004, p.421), é papel do contador gerencial projetar relatórios para ajudar os gerentes a acompanhar a implementação da estratégia e várias organizações introduziram o *Balanced Scorecard* como sistema de gerenciamento da implementação de suas estratégias.

A gestão estratégica de custos, sendo um instrumento essencial para a criação e sustentação de vantagem competitiva, pode ser considerada como uma ferramenta poderosa, de suporte para o mais moderno sistema de gestão estratégica: o *Balanced Scorecard (BSC)*.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.8), o BSC “complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro”. Conforme eles, os *scorecards* estão sendo utilizados por empresas inovadoras como um sistema de gestão estratégia para administrar a estratégia a longo prazo.

Por meio da gestão estratégica de custos, o gestor pode melhorar a tradução da estratégia da empresa. Assim, a prática de custos estratégicos, dentro das perspectivas operacional, financeira e de clientes, gera informações relevantes para o acompanhamento melhor dos indicadores de cada uma dessas perspectivas. O Quadro 2 abaixo mostra a combinação da gestão estratégica de custos com as perspectivas operacional, financeira e de clientes do *balanced scorecard*.

Balanced Scorecard	Gestão Estratégica de Custos
<u>Perspectiva Operacional</u> Quais procedimentos vitais para incorporar valor aos clientes?	Direcionadores de custos x Cadeia de valor Redução de custos Uso eficiente dos recursos Gestão de processos Eliminação de atividades que não agregam valor
<u>Perspectiva de Clientes</u> Quais clientes devem ser atendidos e como a organização procede para conquistá-los e mantê-los?	Posicionamento Estratégico - Baixo custo, Diferenciação e Focalização Custeio baseado em atividades/Gestão baseada em atividades
<u>Perspectiva Financeira</u> Como melhorar o desempenho financeiro da organização?	Cadeia de valor x Direcionadores de custos Combinação baixo custo e diferenciação Redução de custos Gerenciar custos e capacidade ociosa

Quadro 2 - Combinação do *Balanced Scorecard* com gestão estratégica de custos

Ao utilizar informações de custos para apoiar os objetivos estratégicos da empresa, o gestor precisa saber o desempenho de uma determinada ação em relação ao alcance da meta estratégica. Figge *et al.* (2002) indicam o BSC como uma ferramenta de suporte ao alinhamento e ao gerenciamento de todas as atividades da organização de acordo com sua relevância estratégica.

2.5 GESTÃO DE CUSTOS COM ENFOQUE EM ESTRATÉGIAS GERENCIAIS

Segundo Beuren (2000, p.46), a informação funciona como um recurso essencial na definição da estratégia empresarial e, atualmente, centenas de relações precisam ser consideradas para gerar uma informação competitiva, o que requer o gerenciamento sistemático e dinâmico da informação.

Desta forma, sendo a informação contábil um insumo vital para as decisões empresariais, deve ser analisada sob a perspectiva estratégica. Dessa forma, geram-se informações relevantes para o posicionamento e fortalecimento da empresa no mercado.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p.4), os dados de custos devem ser usados para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização na perseguição da obtenção de vantagem competitiva.

Para Cooper e Slagmulder (2003), a alta competitividade do mercado de hoje tornou a gestão de custos uma habilidade crítica de sobrevivência para muitas firmas. O gestor de custos deve abraçar novas habilidades e mudar sua forma de pensar em relação à gestão de custos.

Constata-se que o gerenciamento da informação contábil, passa a ter como desafio o fornecimento de recursos necessários que possam auxiliar os gestores empresariais a aproveitar as oportunidades e vencer as barreiras e ameaças que o mercado expõe no seu caminho.

Para isso, Maskell e Baggaley (2000), definindo o novo papel da contabilidade, destacam que o foco da contabilidade gerencial precisa se mover de coletor e apresentador de dados financeiros para membro da equipe administrativa e agente de mudança, ou seja, deve se conectar às funções criadoras de valores do negócio.

Considerando esta nova função que a contabilidade deve exercer no processo de gestão empresarial e a necessidade de gerar informações contábeis de natureza estratégica, Cooper e Slagmulder (2003) apontam três etapas requeridas para converter uma gestão de custos em equilíbrio em gestão estratégica de custos:

- a) Exame da existência e planejamento de iniciativas de gestão de custos que garantem o fortalecimento da posição da empresa - há três tipos de iniciativas de gestão de custos: aqueles que fortalecem a posição competitiva da empresa, aqueles que não têm impacto na posição dela e aqueles que a enfraquecem. Tratando-se daquele que fortalece a posição competitiva, é preciso que a empresa consiga melhorar determinados processos de suas operações de tal forma que o cliente perceba alguma adição de valor ou redução de custo.
- b) Extensão da gestão de custos além das paredes da fábrica - custos são alocados a clientes e fornecedores como também a produtos. Dispondo de informações decorrentes da abrangência da gestão de custos, a empresa começa a administrar, de forma estratégica, os seus custos. Nesta visão, os componentes dos custos são analisados amplamente e alocados de forma causal aos produtos, clientes e fornecedores.
- c) Extensão da gestão de custos além dos limites da empresa - atribuir custos de forma causal a clientes, produtos e fornecedores não é suficiente para a gestão eficaz dos custos, é necessária que haja também uma sinergia entre os programas de gestão de custos da empresa e os dos clientes e fornecedores. A empresa pode buscar ativamente caminhos para reduzir custos, através da cadeia de valor, ao mesmo tempo fortalecendo sua posição estratégica.

Em face da competitividade do mercado empresarial combinada com a exigência do consumidor cada vez maior, a contabilidade gerencial deve se concentrar em adicionar mais valor para o consumidor, em relação aos competidores. Para atingir esta meta, existe uma

necessidade real de determinar os custos apropriados associados às estratégias traçadas pela empresa e de monitorar as estruturas de custo dos competidores. (YAZDIFAR, 2003).

Ainda para Yazdifar (2003), é função e responsabilidade da contabilidade gerencial tornar visíveis os custos para a administração e fornecer informação gerencial de qualquer natureza, de forma que os objetivos estratégicos sejam atingidos.

Quanto às formas de desenvolver estratégias gerenciais baseadas em informações de custos, Cooper e Slagmulder (2004) enfatizam a análise extra-organizacional com um importante aspecto da gestão estratégica de custos. Os programas de gestão estratégica de custos não devem focalizar unicamente a estrutura de custo da empresa ou a cadeia de valor em que ela opera. Eles devem monitorar também o desempenho da posição de custo relativa da empresa com o de outras, especificamente, de competidores.

Do exposto, cabe salientar que, uma gestão eficaz dos custos, voltada para a criação de vantagem competitiva, deve redefinir e reinventar sua estratégia de custo, de modo a permitir o fortalecimento da posição competitiva da empresa no mercado. A figura 6 demonstra o processo de alocação dos custos sob a ótica da gestão estratégica de custos.



Figura 6 - Visão da gestão estratégica de custos

Fonte: Cooper e Slagmulder (2003)

Na visão da gestão estratégica de custos, percebe-se que o produto não é o principal gerador de custos da empresa. Outros objetos potenciais como clientes e fornecedores devem

ser considerados como fatores primordiais na análise dos custos da empresa, já que está inserido no sistema genérico de valor.

No enfoque tradicional de custeio, os custos gerais de fabricação não podem ser controlados eficazmente porque as razões subjacentes para sua ocorrência são mascaradas pela maneira que são tratadas pelo sistema de custo tradicional. Uma maneira adequada de controlar estrategicamente esses custos é o uso da técnica do custeio baseado em atividades e conforme Cooper e Slagmulder (2003), “a vantagem deste método de custeio encontra-se em sua habilidade de atribuir custos estabelecendo uma relação causal a uma escala larga de objetos do custo incluindo produtos, fornecedores e clientes”.

A respeito da utilização do custeio baseado em atividades para fins estratégicos, Maher (2001, p.314) afirma que “o custeio baseado em atividades desempenha papel importante nas estratégias e planos de longo prazo das companhias, para desenvolver vantagem competitiva em custos. O custeio baseado em atividades focaliza a atenção em atividades, para rastrear custos indiretos aos produtos”.

Os gestores, urgentemente, devem refletir sobre como criar e sustentar vantagem competitiva para assegurar a continuidade e sobrevivência das empresas. Para tal, a utilização estratégica das informações de custos no gerenciamento das operações das empresas pode representar uma solução perante a concorrência.

Shank e Govindarajan (1997) sinalizam que o paradigma do custo estratégico e o da contabilidade gerencial tradicional pode ser comparado em três questões chaves:

- a) Qual a forma mais útil de analisar os custos?
- b) Qual o objetivo da análise de custos?
- c) Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?

Em cada uma dessas questões, a gestão estratégica de custos traz uma resposta diferente daquela da contabilidade gerencial tradicional. O enfoque adotado pela gestão

estratégica de custos mostra-se mais útil para a gestão da competitividade e coloca à disposição do gestor ferramentas eficazes para a geração de informações contábeis gerenciais que podem auxiliar a administração na formulação e implementação de suas estratégias competitivas. A comparação da contabilidade gerencial com o paradigma do custo estratégico pode ser observada no Quadro 3.

QUESTÕES-CHAVE	O PARADIGMA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	O PARADIGMA DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de produtos, clientes e funções Com um grande enfoque interno O valor agregado é um conceito-chave	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte Com um grande foco externo O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito
Qual o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo fixo, custo em degraus, custo misto	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos estruturais e direcionadores de custos de execução

Quadro 3 - A Contabilidade gerencial versus o paradigma do custo estratégico

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997, p. 31)

No ponto de vista de McNAIR (2000), o sucesso das companhias do século XXI depende dos desafios que a gestão de custos tem para frente. A gestão de custos servirá de vínculo entre os setores de finanças e de marketing, entre o valor do cliente e o valor do *shareholder*. A meta da gestão de custos deste século é compreender totalmente, medir e retratar as relações de custo-valor que definem uma posição competitiva da empresa e o seu sucesso em longo prazo.

2.6 ESTRUTURA CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

O aumento contínuo da competitividade e a luta pela sobrevivência têm forçado tanto acadêmicos como empresários e gestores a refletirem sobre a eficácia dos atuais sistemas gerenciais. No campo acadêmico, o crescente aumento da competição e os questionamentos sobre a relevância da contabilidade gerencial levaram dois acadêmicos norte-americanos,

John K. Shank e Vijay Govindarajan, a publicarem um livro intitulado A Revolução dos Custos, representando um novo marco conceitual da contabilidade gerencial. Existem indícios na literatura de que essa revolução dos custos surgiu em ambos os lados do Oceano Atlântico, particularmente, no Reino Unido e nos Estados Unidos da América.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.1), o surgimento da Gestão Estratégica de Custos representa apenas uma extensão natural da contabilidade gerencial, mas atrasada. A passagem da Contabilidade de Custos à Análise Gerencial de Custos constituiu um passo relevante no desenvolvimento desta disciplina, portanto, esta evolução deve continuar para a Gestão Estratégica de Custos.

Por volta das décadas de 80, Kaplan e Johnson (1996) assinalavam a obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial, assim afirmavam que:

os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica e uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custo dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Assim, uma contabilidade gerencial que não atendia as necessidades dos gestores, exigiu o desenvolvimento de instrumentos gerenciais capazes de apoiar o processo decisório face à estratégia das empresas, auxiliando os gestores na condução dos negócios em um mercado crescentemente competitivo, fornecendo-lhes informações que possam fortalecer suas posições nos seus respectivos segmentos de atuação.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos é definida como o uso estratégico de dados de custos para desenvolvimento e formulação de estratégias gerenciais superiores que possam maximizar o desempenho da gestão global da empresa.

Cooper e Slagmulder (2003) apresentam a gestão estratégica de custos como sendo “a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que melhorem simultaneamente a posição estratégica de uma firma e reduzam seus custos”. Não se trata somente de reduzir os custos a

fim de melhorar a estrutura de custos em relação à concorrência, mas fortalecer o posicionamento estratégico da empresa no mercado em que compete.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.13), o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes, cada um retirado da literatura sobre gestão estratégica:

- a) Análise da cadeia de valor;
- b) Análise de posicionamento estratégico;
- c) Análise de direcionadores de custos.

No caso de um empreendimento hoteleiro, a aplicação dessas análises pelos gestores revela-se de suma importância porque possibilita a geração de vantagens competitivas num setor competitivo como o da hotelaria. Ainda, segundo Adams (1997, p.49), um dos desafios de uma organização é desenvolver uma gestão eficaz de custos. Isso é verdade, especialmente na hotelaria, pois, neste setor, há benefícios óbvios advindos da redução de custos: tanto das operações de rotina quanto das atividades estratégicas de *marketing*.

2.6.1 Análise da cadeia de valor

Segundo Porter (1989, p. 31), “a cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação”. Assim, uma empresa ganha vantagem competitiva, executando estas atividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata ou melhor do que a concorrência.

De acordo com Miranda (2002, p.202), a questão da sobrevivência no mercado competitivo de hoje impõe as empresas a incluírem esta análise nos seus programas de gerenciamento de custos e a este respeito afirma que:

a visão da cadeia de valor nasceu a partir da constatação de que, para sobreviver de forma competitiva, a organização deve gerenciar suas atividades de que pertence a uma cadeia de atividades que transcende as barreiras legais que a definem (visão legalista que define a pessoa jurídica) e que, dependendo da maneira como se relaciona com as demais empresas que executam as atividades relevantes da cadeia, a organização pode construir uma cadeia de valor, ou, em outros termos, uma cadeia de produção eficiente.

De acordo com Prahalad e Ramaswamy (2002), o conceito de cadeia de valor, criado por Michael Porter nos anos 80, proporcionou aos administradores uma moldura integrada para identificar e gerir custos de planejamento, produção, marketing, distribuição e suporte a bens e serviços.

O propósito desta análise, segundo Porter (1989, p.58), é examinar os custos dentro destas atividades e não os custos da empresa como um todo. Para Shank e Govindarajan (1997, p.62), “a análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos. Portanto, esta análise representa um instrumento importante para identificar as fontes da vantagem competitiva”.

Ainda referente ao uso da cadeia de valor para fins de gestão de custos, Forster (1999 *apud* Lunkes; 2004, p.126) assegura que o enfoque da cadeia de valor fornece uma alavancagem significativa para o gerenciamento dos custos.

O exame minucioso da cadeia de valor da empresa pelos gestores gera informações valiosas para tomada de decisões estratégicas. Isto é obtido através da caracterização e da análise das atividades de valor que compõem o sistema geral de valor.

Donelan e Kaplan (1998) apontam que algumas companhias e indústrias possuem cadeias de valores muito complexas, as quais tornam a análise difícil. Em face deste desafio, a análise da cadeia de valor é uma importante ferramenta para a gestão estratégica e, quando a competição é intensa, as companhias devem administrar atividades e custos estrategicamente ou elas perderão sua vantagem competitiva.

Segundo Maher (2001, p.47), a utilização da cadeia de valor e de informações sobre custos das atividades ajuda as empresas a identificarem vantagens estratégicas no mercado em

que atuam. Essa vantagem resulta da eliminação de atividades que não adicionam valor e uma vez realizada esta tarefa, a empresa terá como reduzir custos sem reduzir o valor do produto para os clientes. Diminuindo os custos, ela poderá reduzir o preço que cobra de clientes, passando a ganhar vantagem de custos sobre seus competidores. O corte de atividades que agregam valor pode gerar também economia de custos que pode ser utilizada para melhorar o serviço prestado ao cliente.

O objetivo desta análise é, basicamente, identificar as atividades estratégicas relevantes, compreender o comportamento dos custos e fontes de diferenciação e avaliar a posição dessas atividades em relação ao sistema de valor global da empresa, que faz parte de um sistema maior de entrega de valor, do qual incluem fornecedores e clientes.

Os clientes e fornecedores exercem um papel fundamental no sistema global de valor.

Segundo Araújo (2001, p.62),

os fornecedores não produzem e entregam insumos apenas, nem os clientes tão somente compram e pagam pelos produtos. Ambos têm posições de custos e expectativas de margens de lucros e/ou benefícios que os diferenciam dos demais componentes do sistema.

Conseqüentemente, a posição de custo relativo da empresa, as posições de custos e expectativas de margens de lucros e/ou benefícios dos clientes e fornecedores influenciam as atividades de valor da organização que, por sua vez, afeta a sua estratégia competitiva.

Outros aspectos importantes da análise da cadeia de valor dizem respeito às ligações de processo dentro da empresa e às ligações que ocorrem fora da organização. Quanto ao primeiro aspecto, permite uma compreensão da interdependência das atividades, o que é relevante para a redução dos custos. Na opinião de Porter (1989, p.44),

embora as atividades de valor sejam os blocos de construção da vantagem competitiva, a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valores. Estes elos são relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou desempenho de uma outra.

Quanto ao segundo aspecto, Porter (1989) o definiu como elos verticais, ou seja, os que existem não só dentro da empresa, mas, também, entre ela e as cadeias de valores dos fornecedores e dos canais. Portanto, o modo como as atividades do fornecedor ou do canal são executadas afeta o custo ou o desempenho das atividades de uma empresa e vice-versa.

A ligação entre a cadeia de valor da empresa, do fornecedor e do canal propiciam oportunidades para a empresa intensificar sua vantagem competitiva, assim evidenciando o potencial de geração de lucros ou redução de custos. É necessário que o gestor busque caracterizar as atividades, a fim de compreender as possíveis ligações que possam existir entre as atividades estratégicas relevantes, assim, coordená-las melhor, otimizando o valor a ser gerado para o cliente.

O processo da análise da cadeia de valor, conforme apontam Bruni e Famá (2004, p.384), envolvem duas etapas básicas:

- a) A construção da cadeia de valor - o que envolve a identificação da cadeia e a atribuição de custos, receitas e ativos a cada elo.
- b) A utilização da cadeia de valor como ferramenta de gestão - ela pode ser empregada para detectar pontos fortes e pontos fracos da empresa e do setor, encontrar diferenças entre custos variáveis de concorrentes, identificar fontes de diferenciação, observar o comportamento dos custos e elaborar tentativas de reconfiguração.

Em um empreendimento hoteleiro, o gestor precisa analisar a cadeia de valor em que está inserido o empreendimento, isto é, explorar as ligações com fornecedores e clientes e as ligações entre as atividades estratégicas relevantes, a fim de gerar valor para o cliente, por consequência, criar uma vantagem competitiva.

Para Day e Reibstein (1999 *apud* Gohr; 2000, p.36), a atratividade de um setor ou mercado depende fundamentalmente de como o valor econômico, criado para os clientes, é compartilhado na cadeia de valor.

A cadeia de valor de um hotel pode ser concebida como o conjunto de atividades estratégicas que geram valor para o cliente. Segundo Araújo (2001, p.74), as atividades de valor percebido pelos clientes de um hotel são identificadas nas áreas de hospedagem (reserva, recepção, comunicação, governança e lavanderia), de alimentação e bebidas, de eventos e de lazer. Porém, com uma visão externa, incluem-se os fornecedores de insumos e equipamentos, operadoras turísticas e os clientes (Quadro 4). Todas essas áreas são consumidoras de recursos e geram custos para o empreendimento, portanto, devem-se atribuir custos, receitas e ativos em cada atividade de valor.

Custos dos fornecedores	Custos da empresa	Custos do cliente
Serviços Operadoras turísticas Equipamentos Instalações etc.	hospedagem (reserva, recepção, comunicação, governança e lavanderia), de alimentação e bebidas, de eventos e de lazer	Tempo de atendimento Redução de reclamações Satisfação

Quadro 4 - Análise dos custos da cadeia de valor

2.6.2 Análise do posicionamento estratégico

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 18), na gestão estratégica de custos, o papel da análise de custos difere de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolhe competir. O projeto de gestão ou controle de custos é função da estratégia básica escolhida pela empresa, diferenças na estratégia causam diferenças na gestão de custos. Neste contexto, o posicionamento estratégico pode influenciar de modo significativo o papel da análise de custos. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.19).

Para Hansen e Mowen (2001, p.424), “o posicionamento estratégico é o processo de seleção da combinação ótima das três abordagens estratégicas gerais. A combinação é selecionada com o objetivo de criar uma vantagem competitiva sustentável”

Em termos de vantagem competitiva, Porter (1985 *apud* Hansen e Mowen; 2001, p.424) afirma que há três estratégias gerais que têm sido identificadas: liderança de custos, diferenciação de produtos e focalização.

- a) Liderança de custos. O objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.
- b) Diferenciação. Uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores
- c) Focalização. Uma estratégia de focalização envolve selecionar ou enfatizar, um conjunto de clientes ou segmento de mercado, no qual competir. Uma possibilidade é selecionar os mercados e clientes que parecem mais atraentes do que outros.

Com relação ao setor hoteleiro, o ambiente mostra-se mais favorável à segunda estratégia, ou seja, existe uma preocupação muito grande com a satisfação do cliente. E segundo Araújo (2001, p.66),

a análise do posicionamento estratégico do setor hoteleiro revela uma tendência de crescimento do setor, com uma participação de mercado pulverizada entre muitos estabelecimentos. A acirrada competitividade leva a indicar, genericamente, uma missão de construir, com estratégia de diferenciação, pois assim torna-se cada vez mais importante oferecer serviço especial ao cliente, seja com percepção real de qualidade.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p.40), praticar o “custo estratégico” significa essencialmente entender toda a cadeia de geração de valor, para captar todo o potencial de geração de negócios; aproveitar as oportunidades e se posicionar em relação à concorrência. Para o hotel vencer no mercado competitivo, faz-se necessário criar métodos gerenciais por meio dos seus gestores que aumentam o valor dos produtos e serviços oferecidos aos hóspedes, isto é, buscar oportunidades de reduzir custos que acaba-se

refletindo na diminuição do preço da diária ou acrescentar no serviço algo diferente e cativante que o cliente aprecia.

Neste aspecto, Castelli (2000, p.144) garante que “embora quase todos os hotéis ofereçam serviço um tanto quanto homogêneo, sempre existem detalhes que podem ser incorporados no pacote de valor e, em vista disso, distingui-lo dos similares concorrentes, sobretudo no que diz respeito ao contexto do serviço”. O pacote de valor deve representar aquele elenco de atributos integrantes dos bens e serviços e que são apreciados pelos clientes.

2.6.3 Análise dos direcionadores de custos

No processo de gestão estratégica de custos, a análise de direcionadores de custos representa um fator importante para desenvolvimento e formulação de estratégias competitivas. Convencionalmente, tomou-se como fator gerador do custo o volume, considerado uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos. No gerenciamento estratégico, sabe-se que o custo é causado ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.21).

Na atividade hoteleira, os direcionadores de custos podem ser identificados nas atividades que criam valor para o cliente, nas ligações dentro da cadeia de valor da empresa e nos elos entre a cadeia de valor da empresa e a cadeia dos fornecedores e do canal. A vantagem competitiva pode ser obtida pelo controle eficiente dos direcionadores de custos em relação aos concorrentes ou pela reconfiguração da cadeia de valores.

Segundo Riley (1987 *apud* Shank e Govindarajan; 1997, p.23), o comportamento dos custos das atividades de valor dividem-se em duas categorias: estruturais e de execução. Os custos estruturais resultam de escolhas estratégicas como escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, enquanto os custos de execução dizem respeito ao consumo de

recursos para fazer de forma correta as coisas. Neste sentido, Hansen e Mowen (2001, p.427) afirmam que “os direcionadores de execução são de interesse e ênfase mais recente. Um esforço gerencial considerável está sendo despendido para melhorar a maneira como as coisas estão sendo feitas em uma organização”.

Gasparetto (1999 *apud* Marinho; 1999, p.47) define os direcionadores de custos de execução como sendo os determinantes da posição de custo de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem sucedida. Acrescenta que esses direcionadores podem ser: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p.25),

Muitos consultores em estratégia afirmam que o campo da análise estratégica de custos está mudando muito rapidamente em direção aos direcionadores de execução porque as observações oriundas das análises baseadas em direcionadores estruturais são, com muita frequência, ultrapassadas.

No setor de serviços, particularmente a hotelaria, onde a qualidade é importante para satisfazer os clientes, a execução das atividades de valor representa um fator chave de sucesso e uma fonte de vantagem competitiva.

Shank e Govindarajan (1997) destacam que quaisquer que sejam os direcionadores de custos, os elementos-chaves a serem considerados na análise são:

- a) Na análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos;
- b) No contexto estratégico, é útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;
- c) Nem todas as vezes, os direcionadores de custos estratégicos têm a mesma importância, mas alguns podem ser importantes em todos os casos;

- d) Existe uma estrutura específica em cada direcionador de custos que é fundamental para a compreensão do posicionamento estratégico de uma empresa.

Enfim, conhecer os fatores que direcionam os custos oferece aos gestores oportunidades para controlar, melhorar, conseqüentemente, reduzir custos. Portanto, compreender o comportamento dos custos sob a perspectiva estratégica torna-se mais útil e fortalece a posição de custo da empresa em relação aos competidores.

2.7 A EMPRESA HOTELEIRA

O hotel, por atuar na área de serviços turísticos, é considerado como uma empresa pertencente à indústria da hospitalidade, particularmente ao setor de hospedagem. Ele se caracteriza pelo seu produto/serviço que é oferecer estadia aos seus clientes.

Castelli (2000, p.56) define uma empresa hoteleira como sendo “[...] uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada”. Segundo o Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur) *apud* Castelli (2000, p.56), “empresa hoteleira é a pessoa jurídica que explora ou administra meio de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira”.

Embora a maioria dos hotéis tenha como atividade principal o serviço de hospedagem, conforme (Castelli; 1982, 1994 e Keung ; 2000) *apud* (Gohr; 2000, p.52),

os hotéis oferecem serviços que podem ser agrupados em hospedagem, alimentação e lazer. Além disso, os hotéis apresentam características únicas, tais como: produto estático, oferta de aspectos tangíveis e intangíveis de forma simultânea, flutuações em sua demanda (por isso não pode planejar o número certo de equipamentos, instalações e pessoal para um determinado tipo de produção, pois aguarda os clientes para pôr em funcionamento seu esquema operacional), custos operacionais fixos, pouca propensão à automação (particularmente nos países periféricos), estocabilidade e a produção, distribuição e consumo ocorrem de maneira simultânea com a presença obrigatória do consumidor, que passa a fazer parte do processo produtivo.

Além dessas atividades citadas acima, os hotéis promovem eventos, atividade que vem incrementando a receita dos hotéis junto com o aumento do turismo de negócios.

Numa visão sistêmica, o organograma de um hotel como o de qualquer empresa é composto de áreas funcionais encarregadas a desenvolver atividades, cujo fim é oferecer o produto/serviço ao cliente. Como qualquer sistema, o hotel compõe-se também de subsistemas representados por três grandes áreas: hospedagem, alimentação e bebidas e administração. (CASTELLI, 2000, p.86). A figura 7 exhibe o sistema hotel com suas principais áreas funcionais.



Figura 7 - Sistema hotel

Fonte: Castelli (2000, p.86)

De acordo com Klein *apud* Serson (1999), um hotel desenvolve suas atividades básicas em três pontos distintos: o alojamento, a alimentação e a administração. O alojamento abrange a área das unidades habitacionais (apartamentos), as áreas sociais, sua limpeza e arrumação, e a alimentação abrange a parte da cozinha, restaurante entre outros. A administração é responsável pelo bom funcionamento daquelas duas outras áreas e se encarrega de propiciar condições e suprimentos para gerir o hotel.

Como toda organização, o hotel fixa objetivos a atingir, o que representa a razão da sua existência. Para Cavassa (2001, p.23), entre os objetivos de uma empresa hoteleira podem se destacar:

- a) Captação do mercado - Mercado potencial e mercado cativo, com a finalidade de manter a taxa máxima de ocupação do estabelecimento;

- b) Qualidade do serviço - Qualificado pela excelência da prestação de serviços que oferece o estabelecimento: recepção, comunicação, hospedagem, conforto, cafeteria, alimentos, bebidas, transportes, segurança, etc;
- c) Rentabilidade - Busca o equilíbrio entre benefício e rentabilidade máximos, com base no aumento da produtividade dos meios e na diminuição dos gastos;
- d) Imagem - Assegura-se o prestígio do hotel com base nos serviços prestados: segurança, ordem, limpeza, responsabilidade e conforto oferecidos;
- e) Competitividade - Ocupação, qualidade e responsabilidade dos serviços prestados em relação aos demais estabelecimentos;

Conforme os objetivos da empresa hoteleira, percebe-se a necessidade de ferramentas gerenciais que auxiliem os gestores a gerenciar, de forma competitiva, suas operações para garantir o alcance dos objetivos planejados, ou seja, criando competitividade, crescimento e estabilidade.

2.7.1 Operações em hotel

O gerenciamento por excelência das operações hoteleiras representa um fator fundamental na busca da eficiência e eficácia operacional dos hotéis. Diante da concorrência para atrair clientela e do aumento, cada vez maior, das exigências do consumidor, tornou-se elemento chave de sucesso atributos do serviço oferecido pelo hotel.

Para Adams (1997, p.13), o incremento nos lucros do empreendimento é função do seu serviço prestado, uma vez que a busca pela excelência deste proporciona obtenção de receitas elevadas tanto em termos de valores das diárias como da taxa de ocupação. Olsen *et al.* (1998, p.260) ensinam que:

[...] competição intensa, consumidores sofisticados, mudanças revolucionárias na tecnologia de informação, e globalização têm forçado gestores da hospitalidade a buscar vantagem competitiva sustentável...Portanto, gestores de hoje devem procurar enfatizar aqueles métodos competitivos que adicionam valor, que são difíceis de serem copiados pelos competidores e que continuarão a impressionar os hóspedes. Serviço de qualidade é um desses métodos. [...]

A busca pela qualidade no serviço hoteleiro representa desafios para os gestores da hotelaria, pois o seu alcance adiciona valor aos clientes e ao hotel. Olsen *et al.* (1998, p.261)

alertam que a qualidade no serviço hoteleiro é difícil de atingir por causa da sua natureza. As suas características o diferenciam de outros serviços ou produtos. As seguintes características constituem elementos próprios do serviço oferecido pelo hotel:

- a) Serviço é a performance, não é objeto físico (intangível);
- b) O hóspede é envolvido na produção;
- c) Gestão do serviço de distribuição - o hóspede deseja ser servido quando e onde escolher;
- d) O controle da qualidade é difícil.

Ainda em relação à satisfação do cliente em termos de qualidade do serviço hoteleiro, Cavassa (2001, p.125) destaca que o turista é mais exigente do que um cliente de um produto, a noção de percepção de qualidade varia de pessoa por pessoa por motivos como personalidade, educação e *habitat*.

Dadas essas considerações e diante do desafio de manter o hotel competitivo, Cavassa (2001, p.125) sustenta que “o gerente deve adotar critérios de qualidade tanto no serviço como na prestação do mesmo; deve adaptar-se aos mercados que servem para satisfazer as referidas exigências e deve-se manter atualizado permanentemente a respeito de qualidade e sobre o que se realiza em outros lugares”.

Utilizando pesquisa publicada pelos consultores de Parnell Ker Forster (PKF), Cross (1995 *apud* Adams; 1997, p.12) estabeleceu o que, de uma forma geral, pode ser considerado como fatores críticos de sucesso para a indústria hoteleira. Os resultados revelaram que os principais fatores que têm efeitos significativos na rentabilidade do hotel são: eficiência operacional, marketing, especificação do produto e serviço de distribuição. Em relação ao fator eficiência operacional, a pesquisa mostrou também que o controle dos custos operacionais é apontado como sendo componente essencial deste fator.

A busca pela excelência no serviço, fator essencial para o sucesso competitivo, exige do gestor hoteleiro um pensamento gerencial estratégico na gestão das operações do hotel. As operações constituem uma fonte potencial para criar vantagem competitiva em relação à concorrência, enfim, adicionar valor aos diversos grupos de interesse do empreendimento.

Uma gestão eficaz dos custos pode resultar de um controle melhor das atividades realizadas em cada processo de serviços. Também, a compreensão das ligações entre as atividades dentro do processo e dos processos com o ambiente externo (fornecedores e clientes) representa uma oportunidade para o gestor administrar de forma estratégica os custos dos recursos alocados às atividades realizadas nos processos hoteleiros. As atividades básicas dos processos hoteleiros podem ser observados na figura 8.

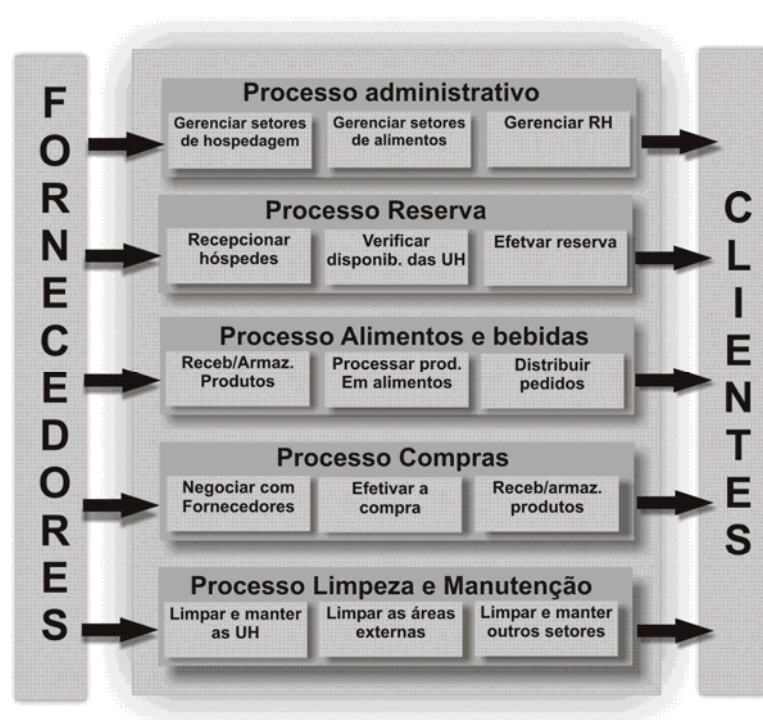


Figura 8 - Detalhamento dos processos de um hotel

Fonte: Adaptado de Silva, 1999

No contexto da competitividade hoteleira, o binômio Satisfação dos proprietários/Satisfação dos clientes é caracterizado por uma interdependência. Para que os investidores na área de hotelaria consigam o retorno desejado, faz-se necessário que os gestores assegurem a excelência no serviço em termos de qualidade que possa satisfazer os

clientes. Assim, ambas as partes acabam recebendo o valor criado pela gestão. Constata-se o papel primordial que decisões relacionadas ao processo gerencial podem representar tanto ao serviço oferecido quanto ao ganho esperado pelos proprietários dos empreendimentos.

Olsen *et al.* (1998, p.261) chamam a atenção sobre a necessidade de uma mudança no pensamento gerencial nos seguintes aspectos:

- a) a atenção sobre o controle total do consumo para controlar custos - foco interno - desloca-se para o resultado do desempenho - foco externo - do fluxo de caixa por ação;
- b) a execução do trabalho centrado nos empregados – estrutura - desloca-se para o hóspede - gestão de processo;
- c) desenvolve-se uma compreensão total do papel das operações, do marketing e dos recursos humanos na distribuição de serviço.

Mesmo que a identificação das fontes de vantagem competitiva tenha se tornado uma prioridade no campo da gestão estratégica, os gestores da indústria de hospitalidade têm dedicado poucos esforços para compreender como a vantagem competitiva pode ser atingida. (KIM; OH, 2004).

2.7.2 Competitividade do setor hoteleiro

A competitividade regida pela busca contínua de uma posição sustentável no mercado, tornou-se tema central em vários setores da economia entre os quais a hotelaria. As mudanças ocorridas no setor turístico, nos últimos tempos, têm impulsionado a competição entre as organizações hoteleiras.

No que diz respeito às mudanças deste ambiente, Gohr (2000, p.57) aponta que:

“as principais transformações que ocorreram nos últimos tempos no setor turístico estão ligadas à internacionalização da economia, aos avanços tecnológicos, às mudanças nas condições de oferta e demanda e aos problemas ecológicos. Essas

mudanças trouxeram novas oportunidades e ameaças para o setor hoteleiro, por isso a empresa hoteleira precisa buscar continuamente pela competitividade”.

A abertura dos mercados tem sido um fator catalisador do padrão de concorrência do setor. Assim, a eliminação das barreiras geográficas tem propiciado a entrada de redes internacionais de hotéis em vários parques hoteleiros do mundo, por conseguinte, acentuado a concorrência entre os hotéis locais e estrangeiros.

Nesta ótica, Powers e Barrows (2004, p.254) evidenciam a busca contínua de espaços para investimentos das cadeias internacionais afirmando que:

mais e mais cadeias internacionais estão procurando a América Latina. Embora a estabilidade política pareça cada vez mais bem definida, a região está ainda afetada por instabilidade econômica e cambial, como evidenciado no início da década de 1990 pela severa inflação no Brasil.

Powers e Barrows (2004, p.259) apontam cinco características que regem as condições da concorrência do negócio hoteleiro:

- a) mercado fragmentado, que resulta em maior risco e imprevisibilidade;
- b) mercado cíclico, que proporciona períodos de excesso de capacidade;
- c) custo variável baixo, que facilita o oferecimento de desconto;
- d) fluxo de investimento de capital recente, que ajuda o setor a expandir a capacidade;
- e) e a revolução tecnológica, que altera a forma com que os quartos dos hotéis são disponibilizados para locação.

De acordo com Andrade *et al.* (2000, *apud* Leitão; 2002, p.29), cadeias internacionais vêm desenvolvendo ações sistemáticas com o objetivo de ampliar sua participação no mercado brasileiro, o que acarretará mudanças significativas nas condições da oferta atual e intensificará a competição. Ainda na visão desses autores, “a concorrência se tornará mais acirrada, com conseqüente diminuição das tarifas, e os padrões de atendimento deverão melhorar e se aprimorar”.

Segundo Lunkes (2004, p.15), o setor hoteleiro brasileiro está em plena ebulição e conforme estimativa da empresa de consultoria *Horwarth Consulting*, a oferta de quartos chegará a 310 mil contra 140 mil, em 1992. Este mesmo autor destaca que “[...] com o aumento da concorrência, as empresas têm investido em reformas e modernização das instalações, ampliação dos serviços e mudança de estratégia de atuação [...]”

Para Rici (2002, p.1), com a chegada das grandes redes, a hotelaria nacional é obrigada a atualizar e a rever seus conceitos de operação. Deverá encontrar métodos apropriados ao mercado atual para poder competir.

Assim, Silva e Miranda (2002, p.286) sugerem que a adoção de novos modelos de gestão deverá atender às carências de informações gerenciais, tanto no aspecto do ambiente externo quanto do ambiente interno dos hotéis, propiciando assim, entre outras informações, conhecimento integral dos segmentos de mercado e seus reflexos, para redução dos custos

2.7.3 Aspectos da contabilidade gerencial hoteleira

Sobre o estado do gerenciamento hoteleiro face à competitividade deste setor, Catarino (1999 *apud* Leitão; 2003, p. 34) afirma que os parâmetros de gestão hoteleira, que se baseiam exclusivamente na maximização da taxa de ocupação, tornaram-se obsoletos. Para este autor, é necessário que os gestores desenvolvam armas estratégicas nos seus processos de gestão para enfrentar as incertezas oriundas no ambiente externo às empresas.

A contabilidade gerencial, praticada na hotelaria, tem sido objeto de várias pesquisas devido, de um lado, à mudança do setor que demanda, cada vez, mais instrumentos gerenciais sólidos que garantem a sobrevivência, e de outro lado, à emergência de realização de trabalhos acadêmicos que compensam a carência de investigações existentes nesta área.

Neste sentido, Leitão (2002) investigando a prática de gestão dos hotéis localizados em cinco estados da região Nordeste no tocante à mensuração da rentabilidade de cliente, revelou que dos hotéis pesquisados, 81,6% não avalia a rentabilidade individual obtida com seus clientes, enquanto 18,4% fazem-no através de um sistema com informações estruturadas. Porém, 85,8% dos hotéis, mesmo com algumas restrições, consideram importante a existência de um sistema eletrônico que forneça esse tipo de informação para uma decisão.

Estudo realizado por Celestino (2003) a respeito da utilização de indicadores financeiros e não-financeiros, sob a ótica do *Balanced Scorecard*, na gestão dos hotéis do Rio Grande do Norte, revelou a existência de avaliação de desempenho nas empresas investigadas com a utilização de indicadores variados como: lucro contábil com o EVA/MVA, redução do tempo de ciclo, gestão da qualidade total, risco, redução de custos/melhoria de produtividade, crescimento e *mix* de receitas, retenção/captação/satisfação e lucratividade de clientes, medidas de tempo e espera, qualidade do processo, custo dos processos, capacidades dos funcionários, sistemas de informação, motivação, *empowerment* e alinhamento.

Também, Leite (2004), investigando sobre a medição de desempenho em sessenta e duas pequenas empresas hoteleiras do Nordeste brasileiro, revela que os participantes do processo de produção, transformação e comunicação das informações de desempenho, são principalmente os clientes, seguindo-se os empregados. Nesta pesquisa, foi constatada que o contador é citado embora que este não atenda a demanda de informações que correspondam as expectativas dos empresários.

Frente a este quadro, anota-se uma carência em termos de informações gerenciais contábeis que possam ser utilizados pelos gestores hoteleiros para subsidiarem seus sistemas de avaliação de desempenho e de gestão estratégica.

Diante da nova dinâmica competitiva do mundo empresarial, os gestores são pressionados a reduzir custos e a melhorar a qualidade e eficiência das operações, mas, segundo Silva (2000),

Estudos recentes realizados em 81 estabelecimentos hoteleiros localizados na Região Nordeste, indicam que, a despeito de estarem presentes preocupações com qualidade, eficiência, lucratividade e redução de custos, a maior parte das empresas não possui sistemas de informações gerenciais estruturados, ou não se utilizam sistematicamente de ferramentas de apoio gerencial.

Comparando o estudo realizado por Silva (2000) com a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte sobre a utilização de informações de custos no processo gerencial, Lima *et al.* (2004) revelam que os hotéis de ambas as amostras utilizam o custeio por absorção para a tomada de decisões e a grande maioria ainda se utiliza ferramentas de custo tradicionais como centros de custos.

Constata-se, através desses estudos, que os hotéis, de uma forma geral, utilizam vários indicadores para fins de avaliação de desempenho. Mas, para um bom acompanhamento dos indicadores, faz-se necessário que o gestor utilize informações de custos estratégicos que propiciam uma melhor orientação do sistema de gestão estratégica dos hotéis. Assim, o gestor desenvolve estratégias gerenciais que, além de adicionar valor para o hotel, acaba fortalecendo o seu posicionamento no mercado e criando vantagem competitiva em relação à concorrência.

De acordo com Adams (1997, p.10), a indústria hoteleira defronta-se principalmente com questões estratégicas decorrentes das mudanças na estrutura e, nos padrões de investimentos e no crescimento das oportunidades da tecnologia de informação. Por outro lado, os clientes deste setor tornaram-se mais exigentes, pedindo, cada vez mais, eficiência e qualidade nos serviços prestados pelos empreendimentos hoteleiros, gerando para os gestores novos desafios para satisfazer os clientes e garantir a continuidade num mercado crescentemente competitivo.

Dada a alteração observada na indústria hoteleira, é necessário que os gestores deste setor disponham de ferramentas gerenciais eficazes que possam orientar o conjunto de produtos/serviços oferecidos aos hóspedes, de modo a permitir a obtenção de uma vantagem competitiva.

Percebe-se que, diante da mudança do mercado hoteleiro, há necessidade de um realinhamento gerencial para garantir a continuidade em médio e longo prazo. Portanto, este segmento, com relação às suas características e ao ambiente em que está inserido, deve incorporar no seu processo gerencial as questões vinculadas à estratégia.

Em termo de sucesso competitivo, a contabilidade praticada em hotéis deve estar voltada para atender a demanda por informações necessárias ao planejamento e para fazer a avaliação de condições de mercado e análise dos competidores, em duas áreas principais: provisão de informações (que ajudem no desenvolvimento de planos estratégicos) e monitoramento de mercado, estruturas de preços e custos dos competidores. (ADAMS, 1997, p. 27).

Ainda sob a ótica da concorrência que existe no mercado hoteleiro, Olsen *et al.* (1998, p.306) afirmam que a indústria hoteleira enfrenta desafios para encontrar “métodos competitivos que adicionem valor”, ou seja, superar cada vez mais a expectativa do seu mercado-alvo, que, diante das oportunidades de informação e da própria disponibilidade de novas tecnologias, tende a tornar-se mais exigente e a mudar com maior velocidade seus requisitos de satisfação.

A preocupação em integrar a contabilidade e a gestão estratégica tornou-se uma prioridade no processo de gestão de qualquer empresa, particularmente na indústria da hospitalidade, onde a incerteza e a volatilidade ameaçam, cada vez mais, a continuação dos empreendimentos hoteleiros. No entanto, os gestores da indústria da hospitalidade têm

dedicado poucos esforços para compreender como a vantagem competitiva pode ser atingida (KIM; OH, 2004).

Segundo estudo de caso realizado por Collier e Gregory (1995) sobre a contabilidade gerencial estratégica de um grupo de cinco hotéis no Reino Unido, os gestores entrevistados identificaram duas principais áreas na contabilidade gerencial estratégica: a provisão de informações que apóiam o desenvolvimento do planejamento estratégico; e o monitoramento do mercado, a estrutura de preços dos competidores e a estrutura de custos dos competidores. Constata-se, através deste estudo, que a contabilidade deve prover informações vindas do mercado que possam ajudar à elaboração do planejamento estratégico, plano que revela a organização das variáveis que podem afetar seu desempenho e sua continuidade operacional no mercado.

Wong e Kwan (2001), analisando as estratégias competitivas dos hotéis e agências de viagens de Hong Kong e Singapura, revelaram que a liderança de custo foi considerada pelos gestores como elemento essencial para o sucesso das empresas e a estatística descritiva deste estudo mostrou também que custo competitivo recebeu a maior média entre os outros fatores apresentados.

Finalmente, defende-se, neste estudo, que, em face da competitividade do setor hoteleiro e da busca por métodos gerenciais que garantam a sobrevivência, os gestores hoteleiros devem procurar informações de custos estratégicas que resultam da aplicação do conceito de gestão estratégica de custos.

Para Araújo (2001, p.74), a compreensão do comportamento dos custos e das causas das variações passa pelo entendimento do sistema de valor do hotel. É o conjunto de atividades estratégicas que tem como propósito criar valor para os clientes e gerar resultados financeiros. (Figura 9)

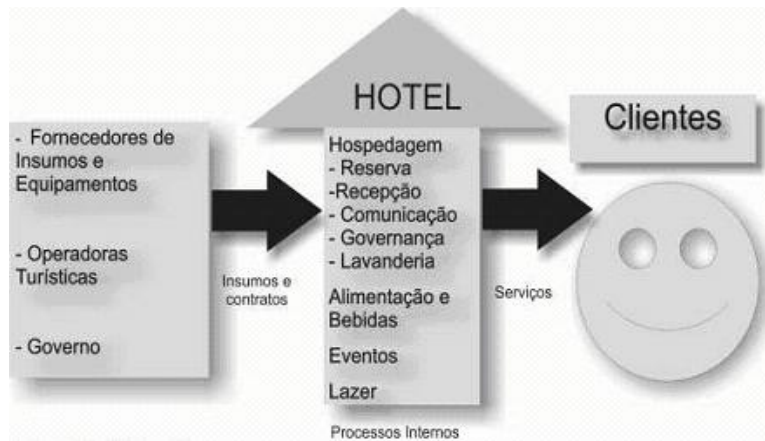


Figura 9 - Sistema de valor da atividade hoteleira

Fonte: Araújo (2001, p.75)

Também o comportamento dos custos pode ser compreendido através da forma de executar os serviços hoteleiros, esses custos são identificados nas áreas de hospedagem, onde serviços como reserva, recepção, comunicação, governança e lavanderia são prestados ao hóspede, alimentação e bebidas, eventos e lazer.

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O proceder metodológico, de uma forma geral, descreve que delineamento foi adotado na investigação, ou seja, apresenta o *modus operandi*, utilizado durante o processo da pesquisa, para resolver o problema formulado. Assim, neste capítulo, apresentam-se os parâmetros que orientaram o desenvolvimento da presente pesquisa.

3.1 MÉTODO CIENTÍFICO

O que caracteriza a essência da pesquisa científica é o delineamento do seu método para resolver um determinado problema. Para Kerlinger (1980, p.1), “a ciência se desenvolveu, em parte, pela necessidade de um método de conhecimento e compreensão mais seguro e digno de confiança do que os métodos relativamente desprovidos de controle geralmente usados”.

Em linhas gerais, o conhecimento pode ser de natureza mítica, ordinária, artística, filosófica, religiosa e científica. Existem duas formas mais comumente utilizadas para se chegar a esses conhecimentos, são a do senso comum, chamada de conhecimento ordinário, comum ou empírico, e a do conhecimento científico. (KÖCHE, 1997, p.23)

Ruiz (1996, p.95) denomina a procura do saber pelo senso comum de conhecimento vulgar e o conceitua como sendo “o conhecimento do povo, conhecimento de oitiva que atinge os fatos sem lhes inquirir as causas”.

A diferença fundamental entre o método científico e as outras formas de buscar o saber está nos procedimentos adotados para a compreensão da realidade que existe acerca do ser humano. Nesta ótica, Köche (1997, p.29) afirma que:

o conhecimento científico surge da necessidade de o homem não assumir uma posição meramente passiva, de testemunha dos fenômenos, sem poder de ação ou controle dos mesmos. Cabe ao homem, otimizando o uso da sua racionalidade, propor uma forma sistemática, metódica e crítica da sua função de desvelar o mundo, compreendê-lo, explicá-lo e dominá-lo.

Diante disso, o problema, ora em estudo, surgiu da necessidade de investigar a utilização de informações de custos pelos gestores dos hotéis de médio e grande porte no processo da gestão estratégica destes empreendimentos para a consolidação do conhecimento teórico da contabilidade gerencial, sabendo que a contabilidade vinha sofrendo forte crítica pela sua relevância na gestão empresarial.

Neste aspecto, Köche (1997, p. 31) evidencia que: “[...] iniciar uma investigação científica é reconhecer a crise de um conhecimento já existente e tentar modificá-lo, ampliá-lo ou substituí-lo, criando um novo que responda à pergunta existente.”

3.2 FASES DA PESQUISA

Para a realização deste estudo, definiu-se o fluxo que reflete as fases do processo da pesquisa que reflete a sistemática do trabalho, dividindo-se em quatro principais etapas.

Em primeiro lugar, formulou-se a questão da pesquisa a partir da qual foi especificado o objetivo geral e enunciados os objetivos específicos que devem ser atingidos para dar resposta à questão, tudo isso se baseando na literatura sobre o assunto em estudo.

Em segundo lugar, foram levantadas oito questões de pesquisa que permitiram a obtenção de resposta antecipada ao problema da pesquisa.

Em terceiro lugar, com base na revisão da literatura e dos fundamentos teóricos, buscou-se identificar e evidenciar as informações de custos utilizadas para fins estratégicos. Dessas informações, foi elaborado o questionário que serviu de suporte à coleta de dados indispensáveis à execução deste trabalho.

Antes da aplicação do questionário, foi realizado um pré-teste deste com quatro gestores hoteleiros, pertencentes ao universo da pesquisa, a fim de minimizar perguntas equívocas e dúvidas sobre as questões e aprimorar o mesmo. Depois, procedeu-se à etapa da aplicação do questionário que proporcionou a coleta dos dados e a sua análise. A figura 10 descreve as grandes fases do processo da pesquisa conforme apresenta Martins (2002, p.17-18).

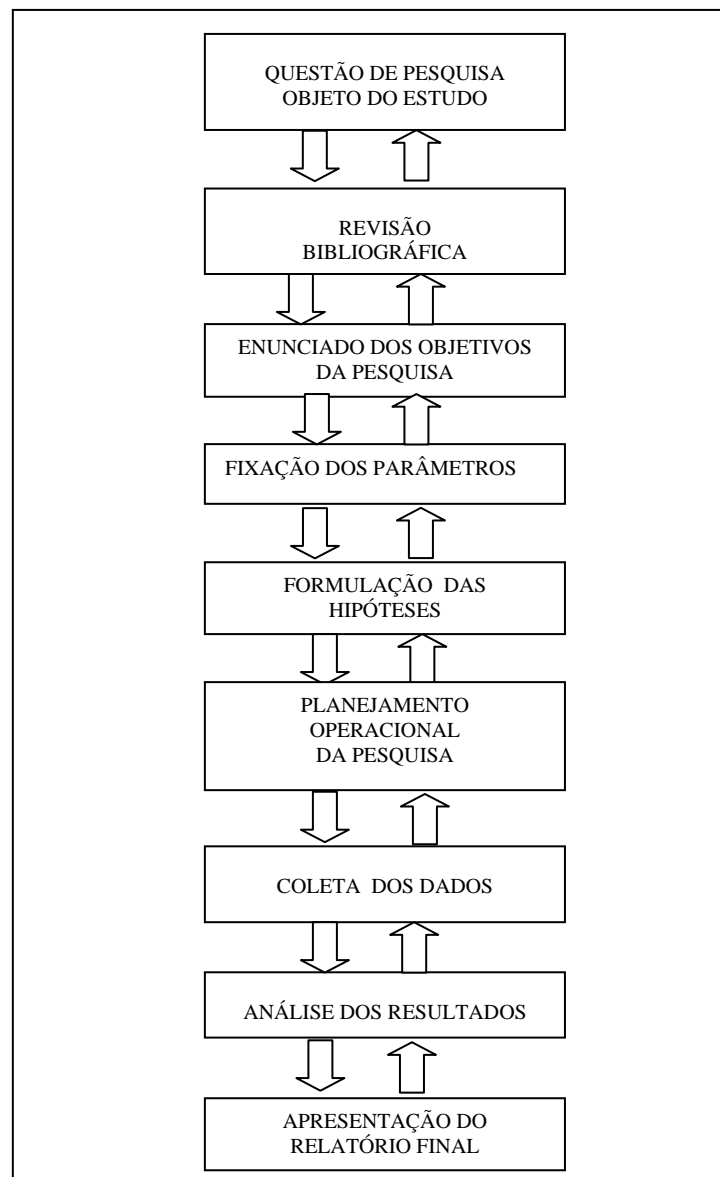


Figura 10 - Fases do processo de pesquisa
Fonte: Adaptada de Martins (2002, p.17-18).

3.3 TIPO DE PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos fins, como sendo uma pesquisa de natureza descritiva, pois, conforme aponta Vergara (2000, p.47), “busca expor características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Quanto aos meios de investigação, caracteriza-se como sendo uma pesquisa de campo. Trata-se de uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. (VERGARA, 2000, p.47).

De acordo com Silvio A. Sanchez Gamboa *apud* (MARTINS, 2002, p.33), as tipologias de estudos podem ser agrupadas em três categorias:

- a) Empírico-analítico;
- b) Fenomenológico-hermenêutico;
- c) Crítico-dialético.

O presente estudo enquadra-se na primeira categoria uma vez que, conforme Martins (2002, p.34), os estudos empírico-analíticos são abordagens que utilizam técnicas de coleta de dados, tratamento de dados com enfoque fortemente quantitativo e procuram validar a prova científica a partir de testes dos instrumentos.

O presente estudo procura descrever a utilização de informações de custos para formular e implementar estratégias gerenciais pelos gestores dos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife, caracterizando-se, portanto, como de natureza descritiva e empírico-analítica.

3.4 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

Neste estudo, optou-se por investigar os hotéis de médio e grande porte pelas seguintes razões:

- a) Preocupação da gestão desses hotéis com a competição e posicionamento no mercado;
- b) Existência de maior ênfase da gestão estratégica;
- c) Maior interesse em adotar métodos gerenciais para solucionar problemas administrativos.

O universo estudado corresponde aos trinta e três empreendimentos hoteleiros de médio e grande porte localizados na região metropolitana de Recife, de acordo com a classificação adotada pela Secretaria de Turismo do Estado de Pernambuco, conforme mostra o Quadro 5.

Porte	Número de Unidades Habitacionais	Quantidade de empreendimentos
Grande	Acima de 100	20
Médio	De 51 a 100	13
Pequeno	Até 50	60
Total		93

Quadro 5 - Hotéis localizados na região metropolitana de Recife

De acordo com o cadastro dos hotéis mantido pela Divisão de pesquisa da Empresa Pernambucana de Turismo-EMPETUR, verificou-se que dos noventa e três hotéis localizados na região metropolitana de Recife, treze são considerados de médio porte, sendo distribuídos nos municípios de Recife (10), Olinda (2) e Paulista (1); e vinte classificam-se como hotel de grande porte, sendo distribuídos nos municípios de Recife (14), Jaboatão dos Guararapes (3), Igarassu (1) e Cabo de Santo Agostino (2), conforme observa-se na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 - Distribuição dos hotéis na região metropolitana de Recife.

Localização	Porte			Total
	Pequeno	Médio	Grande	
Abreu Lima				
Cabo de Santo Agostino	5		2	7
Camaragibe	1			1
Igarassu			1	1
Jaboatão dos Guararapes	6		3	9
Moreno	1			1
Paulista	3	1		4
Olinda	5	2		7
Recife	39	10	14	63
Total	60	13	20	93

Durante o trabalho de campo constatou-se o encerramento de uma dos estabelecimentos o que reduziu o universo do estudo para trinta e dois hotéis.

3.5 COLETA DE DADOS

Os dados que deram suporte ao estudo, além das informações retiradas na literatura, foram coletados por meio da aplicação do questionário apresentado no apêndice deste trabalho.

O questionário é o instrumento mais comumente utilizado para a coleta de dados nos estudos descritivos (MARTINS, 2002, p.50). Segundo Gil (1989, p.90), apresenta certa vantagem em relação às outras técnicas de coleta de dados, uma vez que “[...] constitui o meio mais rápido e barato de obtenção de informações, além de não exigir treinamento de pessoal e garantir o anonimato [...]”.

O questionário da pesquisa foi elaborado com base na literatura especializada em gestão estratégica de custos, particularmente em pesquisas realizadas (artigos, dissertações e teses) na área de gestão estratégica em empresas hoteleiras. Sendo composto de cinco grupos de questões, das quais dezenove são do tipo fechado e uma do tipo aberto. Constituem o questionário:

Parte I – A caracterização do hotel e do respondente: aspectos relativos à categoria do hotel e ao cargo, ao grau de instrução e ao tempo de atuação no mercado do gestor hoteleiro;

Parte II – O posicionamento estratégico: questionamentos relacionados à estratégia competitiva das atividades fins e de apoio do hotel;

Parte III – As informações de custos estratégicos: aspectos referentes à disponibilidade de informações de custo estratégico pela contabilidade, à opinião dos gestores entrevistados sobre a utilidade dessas informações em decisões como formação de preços, promoções e outros, e à utilização dessas informações por eles nas decisões estratégicas;

Parte IV – Os direcionadores de custos: questões relativas à identificação do gerador de custos das diversas atividades desenvolvidas no hotel;

Parte V – As informações de custos que apóiam as decisões estratégicas: investigação sobre a existência de planejamento estratégico e as informações que lhe dão suporte, o nível onde são tomadas as decisões estratégicas e do tipo de informação contábil que o gestor hoteleiro gostaria de dispor para decisão de natureza estratégica.

A aplicação do questionário foi realizada através de visitas aos hotéis pelo próprio pesquisador. Inicialmente, foram entregues um exemplar do questionário em todos os hotéis que compõem o universo do estudo e depois agendou-se um horário de acordo com a disponibilidade do gestor para a efetivação da aplicação.

Foram obtidos dezessete questionários respondidos, o que correspondem a uma taxa de **53,12%** de todo o universo do estudo, constituindo-se, desta forma, uma amostra de

conveniência que, no entanto, não invalida a obtenção de conclusões devido a sua representatividade.

3.6 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados coletados da pesquisa de campo foram tratados de forma quantitativa e qualitativa. Quanto à primeira forma, recorreu-se à estatística descritiva e estatística não-paramétrica.

A análise descritiva foi realizada através de tabulação dos dados no SPSS, o que permitiu a obtenção das medidas de tendência central e de dispersão. A análise das hipóteses deu-se pela utilização de dois testes não-paramétricos: Teste Exato de Fischer e Teste U de Mann Whitney.

Segundo Levine *et al.* (2000, p.330-331), o teste de hipótese é iniciado com alguma teoria, demanda ou afirmativa sobre determinado parâmetro de uma população. Especifica-se uma hipótese nula e uma alternativa. Uma hipótese nula corresponde sempre ao *status quo* ou a nenhuma diferença e é identificado pelo símbolo H_0 e a alternativa H_1 representa a hipótese que deva ser verdadeira caso a nula seja considerada falsa.

Com relação à escolha do teste de hipótese adequado, Siegel (1975, p.107) aconselha utilizar o Teste Exato de Fischer quando o tamanho da amostra é pequeno. Constitui numa técnica não-paramétrica muito útil para analisar dados discretos (nominais ou ordinais).

Ainda segundo Siegel (1975, p.8), após formular as hipóteses nulas e alternativas escolhidas a prova estatística adequada ao projeto, o próximo passo é determinar um nível de significância (α) que representa o parâmetro para aceitar ou rejeitar uma hipótese. Na maioria das vezes, α assume valores de 0,05 e 0,01 mas, neste trabalho, o nível escolhido para aceitar ou rejeitar uma hipótese é 5%.

4. ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são relatados inicialmente os resultados da pesquisa de campo baseados na análise descritiva e das hipóteses formuladas neste trabalho. E por fim, é apresentada a análise conjunta das hipóteses e das questões de pesquisa.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

Nesta seção, são expostas tabelas, revelando as frequências absolutas e relativas das respostas de cada questão. Também, são apresentados comentários a partir das frequências constantes nas tabelas, de modo a fazer a descrição da amostra do estudo sobre a pesquisa.

4.1.1 Aspectos relacionados à caracterização do respondente e do hotel

Nesta subseção, são apresentados os resultados referentes à caracterização do respondente e do hotel, no que se refere ao cargo, ao grau de instrução, ao tempo de atuação do respondente no mercado e à categoria do estabelecimento.

Presume-se que tais informações possam ajudar a compreender o fenômeno em estudo, isto é, verificar se os dados referentes ao gestor e ao hotel exercem alguma influência na utilização de informações de custos estratégicos pelos gestores hoteleiros.

4.1.1.1 Cargo do respondente

Conforme demonstra a Tabela 2, a maior parte dos gestores entrevistados ocupa cargos de gerência geral ou de área, ambos com 41,2% cada, 11,8 % em cargo de diretor e apenas 5,9% de *controller*, o que corresponde apenas a um respondente.

Este quadro demonstra que, embora a maior parte dos respondentes ocupe cargos mais elevados nas suas organizações, apenas um deles responde especificamente pela área financeira.

Tabela 2 - Cargo do respondente

Cargo do respondente	Frequência	Percentual (%)
Diretor	2	11,8
<i>Controller</i>	1	5,9
Gerente geral	7	41,2
Gerente de área	7	41,2
Total	17	100

4.1.1.2 Grau de instrução

No que se refere ao grau de instrução dos gestores entrevistados, a Tabela 3 indica que o ensino médio fundamental tem o maior nível de frequência, representando 41,2%, enquanto o grau superior incompleto e completo representa 29,4% cada um, significando que 58,8% da amostra constitui-se de pessoas que já ingressaram na universidade, não tendo sido observada a existência de gestores com cursos de pós-graduação.

Enfim, observa-se que menos de 30% possuem formação superior completa, ou seja, a maioria não pratica a gestão hoteleira com bases científicas.

Tabela 3 - Grau de instrução do respondente

Grau de instrução	Frequência	Percentual (%)
Ensino médio fundamental	7	41,2
Superior incompleto	5	29,4
Superior	5	29,4
Total	17	100

4.1.1.3 Tempo de atuação do gestor no mercado

Com relação ao tempo de atuação do gestor no mercado, a Tabela 4 revela que a frequência maior encontra-se no intervalo de 11 a 15 anos, correspondendo a 35,3%. Segue-se

o intervalo de 0 a 5 anos que apresenta uma frequência de 29,4%, mostrando uma participação considerável dos gestores menos experientes no mercado, na amostra pesquisada. Os gestores que se encontram na faixa de 6 a 10 anos equivalem a 11,8%, representando a menor frequência, enquanto os que atuam há mais de 15 anos correspondem a 23,5%. Enfim, percebe-se que a maior parte (58,8%) tem experiência no ramo superior a 10 anos, porém, não se pode desprezar o fato de que 29,4% têm experiência inferior a 5 anos.

Tabela 4 - Tempo de atuação do gestor no mercado

Tempo de atuação	Frequência	Percentual (%)
0 a 5 anos	5	29,4
6 a 10 anos	2	11,8
11 a 15 anos	6	35,3
Mais de 15 anos	4	23,5
Total	17	100

4.1.1.4 Categoria do hotel

Conforme Tabela 5 dos empreendimentos hoteleiros que compõem a amostra, 52,9% pertencem a redes nacionais, 17,6% são filiados a redes internacionais e 29,4% são hotéis independentes, concluindo-se que mais da metade dos estabelecimentos pesquisados são empreendimentos de capital nacional.

Tabela 5 - Categoria do hotel

Categoria do hotel	Frequência	Percentual (%)
Rede nacional	9	52,9
Rede internacional	3	17,6
Independente	5	29,4
Total	17	100

4.1.2 Aspectos relacionados ao posicionamento estratégico dos hotéis

Nesta subseção, são evidenciadas as estratégias genéricas adotadas nas atividades fins – hospedagem, alimentos e bebidas, eventos e lazer – e de apoio – reserva, recepção, governança, lavanderia e comunicação. Uma vez identificada a estratégia competitiva

predominante nas atividades fins, deduzir-se-á a estratégia genérica adotada pelos hotéis pesquisados.

4.1.2.1 Estratégia competitiva das atividades fins do hotel

Para competir no mercado e, principalmente, fortalecer o seu posicionamento estratégico, os hotéis podem optar por oferecer seus produtos/ou serviços por baixo custo (menores preços do mercado), por diferenciação (melhor serviço) ou por focalização (atendimento personalizado).

No que diz respeito à estratégia competitiva das atividades fins do hotel, a Tabela 6 mostra os seguintes resultados para cada atividade fim do hotel:

- a) Para o setor de hospedagem, depois da estratégia de diferenciação, com 75% maior ênfase em focalização, com 52,9%, seguida pela estratégia de baixo custo, adotada por 47,10% da amostra investigada.
- b) Para o setor de alimentos e bebidas, uma empresa não trabalha com alimentos e bebidas, então: nas 16 empresas que trabalham com alimentos e bebidas, predomina a estratégia de diferenciação, com 81,3%, com ênfase em baixo custo, 62,50%, seguida de focalização com 43,80%.
- c) A respeito da atividade de eventos, 76,50% oferecem este serviço de forma diferenciada, 58,80% com baixo custo e 47,10% com focalização.
- d) Para a atividade de lazer, das 17 empresas pesquisadas, 7 não oferecem este tipo de serviços. Dos 10 hotéis que promovem lazer aos seus hóspedes, 40% oferecem o serviço com diferenciação, enquanto 30% com baixo custo e 30% com focalização.

Por fim, conclui-se que os hotéis investigados, em geral, definem seu posicionamento estratégico adotando a estratégia de diferenciação combinada com o baixo custo, já que os

maiores níveis de frequências são anotados na estratégia de diferenciação seguida do baixo custo (Tabela 6).

Tabela 6 - Estratégia competitiva das atividades fins do hotel

Atividades fins do hotel	Baixo custo	Diferenciação	Focalização
Hospedagem	47,10%	76,50%	52,90%
Alimentos e bebidas	62,50%	81,30%	43,80%
Eventos	58,80%	76,50%	47,10%
Lazer	30,00%	40,00%	30,00%

4.1.2.2 Estratégia das atividades de apoio do hotel

Conforme observa-se na Tabela 7, no setor de reservas, constata-se que mais de 50% da amostra investigada utiliza as três estratégias genéricas, apresentando, respectivamente, frequências de 52,90% para o baixo custo, 58,80% para a diferenciação e 52,90% para a focalização. Na recepção, onde inicia-se o atendimento do hóspede, 58,80% afirmaram que adotam a estratégia de diferenciação, ou seja, procuram sempre prestar um serviço diferenciado ao cliente, uma vez que o tratamento é fator importante na captação do mesmo.

Na área de governança, a estratégia de diferenciação mostra o maior nível de frequência (58,80%), o que traduz a preocupação dos hotéis em aprimorar, cada vez mais, a qualidade dos serviços vinculados diretamente ao setor de hospedagem. Os que adotam a estratégia de baixo custo e focalização correspondem a 52,90%. Portanto, não existe diferença significativa na escolha da estratégia pelos hotéis.

No setor de lavanderia, foram identificados 16 hotéis que trabalham com este serviço. Destes, 68,80% adotam o baixo custo, 62,50% a diferenciação e 43,80% a focalização.

Também na área de comunicação, 16 empresas responderam que adotam alguma estratégia neste setor. As frequências das estratégias adotadas nesta área revelam que os hotéis utilizam-se dos três tipos de estratégia genérica, apesar da maior concentração na estratégia de

diferenciação. A porcentagem de 68,80% afirmou que adotam a diferenciação e 50% o baixo custo e a focalização.

A respeito da estratégia escolhida nas atividades de apoio, constata-se que os gestores adotam primeiro a estratégia de diferenciação em todas as atividades, especialmente as de maior contato com o cliente, com exceção da lavanderia, que dá ênfase ao menor custo.

Tabela 7 - Estratégia competitiva das atividades de apoio do hotel

Atividades de apoio do hotel	Baixo custo	Diferenciação	Focalização
Reserva	52,90%	58,80%	52,90%
Recepção	47,10%	70,60%	47,10%
Governança	52,90%	58,80%	52,90%
Lavanderia	68,80%	62,50%	43,80%
Comunicação	50,00%	68,80%	50,00%

4.1.3 Aspectos relacionados ao uso da informação de custos para fins estratégicos

Nesta subseção, são analisados os resultados relativos ao uso da informação de custos pelo gestor para fins estratégicos. Foram incluídas 8 questões para obter essas informações. As questões 7 e 8 buscaram investigar respectivamente se a contabilidade fornece informações regulares a respeito do custo das operações internas e dos clientes e fornecedores, ou seja, informação dos custos ao longo da cadeia de valor e, na ausência dessas informações, quais os motivos que levaram à falta de geração de informações sobre custos para fins estratégicos.

As questões 9, 10 e 11 procuraram verificar, junto aos gestores, a utilidade das informações sobre custos das operações internas, de cliente e de fornecedor nas decisões como formação de preço, promoções e outros tipos.

As questões 12 e 13 buscaram investigar se a contabilidade fornece informações sobre custos estratégicos como margens de fornecedores e clientes, estrutura de custos dos concorrentes, custo de insumos e produtos em cada processo, ligações entre processos

internos e índices de produtividade, e, sua utilização para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente.

Por fim, as questões 14 e 15 procuraram identificar se o gestor tem informações sobre custo de cada tipo de cliente e caso sim, se ele as utiliza para reduzir o custo do serviço do cliente mais caro ou diminuir o preço para o cliente mais barato.

4.1.3.1 A contabilidade fornece informações regulares a respeito de custos?

Quando questionados a respeito do fornecimento de informações regulares pela contabilidade sobre custos dos elementos que constituem a cadeia de valor, 58,8% dos gestores afirmaram que dispõem de informações de custos sobre alimentos e bebidas e outros custos operacionais, enquanto 47,1% disseram não possuir informações relativas a custos da governança. Tratando-se de informações de custos sobre clientes e fornecedores, 29,4% recebem da contabilidade os custos referentes à satisfação de clientes e 41,2% os custos de serviços de parceiros e de fornecedores (Tabela 8).

Percebe-se que a contabilidade concentra ainda sua atenção na geração de informações contábeis gerenciais ligadas às operações internas do hotel, deixando de fornecer informações de relevância estratégica como custos de clientes, de fornecedores e de serviços de parceiros, necessárias para o sucesso competitivo do hotel, principalmente no que diz respeito aos custos de satisfazer clientes.

Tabela 8 - Fornecimento de informações sobre custos pela contabilidade

A contabilidade fornece informações regulares a respeito de:	Sim	Não
Custos de serviços de parceiros e de fornecedores	41,2%	58,8%
Custos da governança	47,1%	52,9%
Custos de alimentos e bebidas	58,8%	41,2%
Outros custos operacionais	58,8%	41,2%
Custos de satisfazer clientes	29,4%	70,6%

Dos gestores que afirmaram não receber da contabilidade informações regulares sobre custos de atividades operacionais como governança, alimentos e bebidas e outros operacionais, 5,9% entendem que, em função do pequeno volume de atividades, não há necessidade coletar este tipo de informação, exceto um desses gerentes que sustentou a necessidade apesar do baixo volume de atividades. Outros 5,9% atribuem a ausência de informações contábeis à falta de recursos financeiros para implantar um sistema de gestão de custos. Finalmente, 11,8% entendem que as informações extraídas da contabilidade financeira são suficientes para o gerenciamento do hotel (Tabela 9).

Tabela 9 - Motivo da falta de geração de informações sobre custos de atividades internas, clientes, parceiros e fornecedores

Motivo da falta de geração de informações sobre custos de atividades internas, clientes, parceiros e fornecedores	Sim	Não
Os custos são irrelevantes para o gerenciamento	-	100%
As atividades são poucas, não há necessidade	5,90%	94,10%
Os recursos financeiros são escassos para implantar um sistema	5,90%	94,10%
Os dados da contabilidade financeira são suficientes	11,80%	88,20%
Falta de orientação técnica	-	100%

4.1.3.2 Utilidade das informações de custos sobre fornecedores

Sobre a utilidade das informações de custos sobre fornecedores, constatou-se que elas são mais úteis para facilitar negociações e obter economias sustentáveis, na opinião de 64,7% dos informantes, conforme mostra a Tabela 10, enquanto que 23,50% da amostra entendem que são necessárias para obter economias eventuais.

Tabela 10 - Utilidade das informações de custos sobre fornecedores

As informações sobre custos dos fornecedores são úteis para:	Sim	Não
Facilitar negociações	64,70%	35,30%
Obter economias sustentáveis	64,70%	35,30%
Obter economias eventuais	23,50%	76,50%
Não se aplica (se não for marcada na questão 7)	23,50%	76,50%
Outros	-	100%

4.1.3.3 Utilidade das informações sobre os custos operacionais

Quanto à utilidade das informações sobre custos operacionais, 94,10% dos gestores garantem que essas informações são úteis para formação de preços contra 88,20% que apontam a sua utilidade para promover promoções e 17,60% que identificam outras utilidades (Tabela 11).

Tabela 11 - Utilidade das informações sobre custos operacionais

As informações sobre custos operacionais são úteis para:	Sim	Não
Formação de preços	94,10%	5,90%
Promoções	88,20%	11,80%
Outros	17,60%	82,40%

Com relação às informações sobre custos de clientes, para 70,60% dos respondentes, estas informações servem para promoções, enquanto que para 64,70%, elas são úteis na formação de preços e, para 11,80%, podem ser úteis em outros fins, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - Utilidade das informações sobre custos de cliente

As informações sobre custos de cliente são úteis para:	Sim	Não
Formação de preços	64,70%	35,30%
Promoções	70,60%	29,40%
Outros	11,80%	88,20%

A análise das Tabelas 10, 11 e 12 evidencia que a maioria dos gestores investigados tem uma percepção positiva a respeito da utilidade de informações de custos sobre fornecedores e garante que tal informação é importante para facilitar negociações e obter economias sustentáveis. Também no que diz respeito a informações sobre custos operacionais e de cliente, a grande maioria desses gestores acham que elas são fundamentais para a tomada de decisão referente tanto à formação de preço quanto à promoção.

4.1.3.4 A contabilidade fornece informações sobre custos estratégicos?

Conforme demonstra a Tabela 13, observa-se o maior nível de frequência no índice de produtividade (58,80%). Com relação às outras informações de custos estratégicos, constata-se que todas as frequências apresentam uma taxa inferior a 50%.

Do total dos gestores que compõem a amostra pesquisada, 29,40% responderam que a contabilidade fornece-lhes dados sobre margens de fornecedores e clientes, 11,80% recebem informações sobre a estrutura de custos dos concorrentes, 47,10% têm dados sobre custo de insumos e produtos de cada processo e 35,30% afirmaram que obtêm informações sobre ligações entre processos internos.

Percebe-se, então, que a contabilidade mostra-se deficiente no provimento de informações gerenciais que propiciem a formulação e implementação das estratégias definidas para a organização.

Finalmente, conclui-se que, das informações a respeito dos custos estratégicos, destacam-se, respectivamente, Índices de produtividade (58,8%) e Custos de insumos e produtos em cada processo (47,10%), seguidos das Ligações entre processos internos, sendo que Margens de fornecedores e cliente e Estrutura de custos dos concorrentes constituem os fatores de menor significado, respectivamente, 29,4% e 11,8% das respostas afirmativas.

Estas observações sugerem que os gestores olham para dentro e não para fora da empresa, ou seja, não gerenciam os custos relacionados aos elos da cadeia de valor.

Tabela 13 - Geração de informações sobre custos estratégicos pela contabilidade

A contabilidade fornece informações sobre custos estratégicos como:	Sim	Não
Margens de fornecedores e clientes	29,40%	70,60%
Estrutura de custos dos concorrentes	11,80%	88,20%
Custo de insumos e produtos em cada processo	47,10%	52,90%
Ligações entre processos internos	35,30%	64,70%
Índices de produtividade	58,80%	41,20%

4.1.3.5 Utilização de informações sobre custos estratégicos para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente

Tratando-se da utilização de informações sobre custos estratégicos pelos gestores, a Tabela 14 mostra as taxas de frequência dos que utilizam e daqueles que não utilizam essas informações para melhorar o serviço prestado ao cliente do hotel.

Dos 29,40% que recebem informações sobre margens de fornecedores e clientes, apenas 35,30% utilizam essa informação para melhorar os serviços prestados ao cliente e, dos 11,8% que recebem informações a respeito da estrutura de custos dos concorrentes, somente 17,60% utilizam-na. Enfim, poucos gestores recebem da contabilidade informações a respeito de Margens de fornecedores e clientes e Estrutura de custos dos concorrentes, e mesmo destes, observa-se utilização pouco significativa.

Dos 47,10% de gestores que afirmaram que têm a informação sobre Custo de insumos e produtos de cada processo, 35,30% fazem uso desta informação para fins de melhoramento do serviço prestado ao hóspede.

A respeito da utilização da informação sobre ligações entre processos internos, dos 35,30% dos gestores que recebem esta informação da contabilidade, 35,30% utilizam-na e finalmente, dos 58,80% dos gestores que têm a informação sobre índice de produtividade, 41,20% a utilizam com o propósito de tornar mais eficiente os serviços oferecidos ao hóspede.

Tabela 14 - Utilização de informações sobre custos estratégicos

A gerência utiliza essas informações para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente	Sim	Não
Margens de fornecedores e clientes	35,30%	64,70%
Estrutura de custos dos concorrentes	17,60%	82,40%
Custo de insumos e produtos em cada processo	35,30%	64,70%
Ligações entre processos internos	35,30%	64,70%
Índices de produtividade	41,20%	58,80%

4.1.3.6 Informação sobre custos de cada tipo de cliente

Conforme demonstra a Tabela 15, 17,60% dos gestores investigados responderam que a contabilidade coloca à sua disposição informações referentes aos recursos arcados pelo hotel para prestar serviço a um determinado hóspede, enquanto 52,90% afirmaram que não têm esse tipo de informação e 29,40% a têm para apenas alguns clientes. Por meio de conversa durante a aplicação do questionário, alguns gestores destacaram a importância de obter informações sobre o cliente que vem ao hotel e consome poucos recursos daquele que demanda montante maior para ser atendido.

Tabela 15 - Informação sobre custos de cada tipo de cliente

A contabilidade fornece informações sobre custos de cada tipo de cliente	Frequência	Percentual (%)
Sim	3	17,60%
Não	9	52,90%
Apenas alguns clientes	5	29,40%
Total	17	100,00%

4.1.3.7 Utilização de informações de custos sobre clientes para orientar a estratégia do hotel

Dos gestores entrevistados, somente nove afirmaram dispor informações sobre custos de cada tipo de cliente equivalendo a 52,90%, conseqüentemente, 47,10% não têm essa informação. E dos 52,90% que dispõem de tal informação, 44,40% utilizam-na para orientar a estratégia competitiva do hotel, ou seja, procuram oferecer preço menor para os clientes mais baratos ou reduzir custo de tornar o serviço mais eficiente para o cliente mais caro. Portanto, 55,60% não fazem uso desta informação para melhorar o serviço prestado ao hospede (Tabela 16).

Tabela 16 - Utilização de informações de custos sobre clientes para orientar a estratégia do hotel

Utilização de custos dos tipos clientes para orientação da estratégia do hotel	Frequência	Percentual (%)	Percentual válido (%)
Sim	4	23,50%	23,50%
Não	5	29,40%	29,40%
Total	9	52,90%	100%
Não se aplica	8	47,10%	
Total	17	100%	

4.1.4 Aspectos relacionados aos direcionadores de custos dos hotéis

Nesta parte da análise descritiva dos resultados são apresentados alguns aspectos relativos aos direcionadores de custos das atividades fins e de apoio do hotel.

4.1.4.1 Geradores de custos das atividades fins do hotel

Solicitados a apontar horas de trabalho ou número de atendimentos como geradores de custos para as atividades, os gestores entendem como principal direcionador para atividades de hospedagem, alimentos e bebidas e eventos a quantidade de horas trabalhadas, enquanto que, em lazer, destaca-se o número de atendimentos. A Tabela 17 mostra as frequências das respostas obtidas da amostra pesquisada.

Para a hospedagem, 58,80% da amostra apontam as horas de trabalho como gerador de custos deste setor, enquanto 29,40% consideram o número de atendimentos. No caso do setor de alimentos e bebidas, 50% dos gestores acham que o direcionador de custos é representado por horas de trabalho e 37,50% pensam que é o número de atendimentos.

Em relação à atividade de eventos, 64,70% consideram as horas de trabalho e 35,30% responderam que é o número de atendimentos. Para o setor de lazer, das 17 empresas hoteleiras pesquisadas, duas (2) não trabalham com o lazer. Dos 15 gestores, somente 10 responderam a questão sobre os geradores de custo desta atividade e, desses, 41,70% afirmam que as horas de trabalho são consideradas como direcionadores de custos da atividade de lazer

e também 41,70% não as consideram, enquanto 90% indicam que o que gera custos para a atividade de lazer é o número de atendimento.

Através dessas frequências, observa-se que, além da atividade de lazer, todas as outras atividades fins apresentam frequências maiores do que 50% nas horas de trabalho, o que determina que a maioria dos gestores considera este fator de produção como direcionador de custos de hospedagem, alimentos e bebidas e eventos.

Tabela 17 - Geradores de custos das atividades fins do hotel

Geradores de custos para atividades fins	Horas de trabalho	Número de atendimentos
Hospedagem	58,80%	29,40%
Alimentos e bebidas	50,00%	37,50%
Eventos	64,70%	35,30%
Lazer	41,70%	90,00%

4.1.4.2 Geradores de custos das atividades de apoio do hotel

Com relação aos geradores de custos das atividades de apoio do hotel, a Tabela 18 apresenta as frequências de cada atividade. Constata-se ainda que os gestores apontam mais as horas de trabalho como fator que causa os custos e os maiores níveis de frequência são observados na recepção (64,70%) e na governança (64,70%) contra 41,20% na recepção e 35,30% na governança, onde o número de atendimento é considerado como principal direcionador. A reserva, outra área também ligada ao atendimento do hóspede, apresenta maior frequência nas horas de trabalho (52,90%) do que no número de atendimento (35,30%).

Das 16 empresas que trabalham com a área de lavanderia, 43,80% dos gestores responderam que horas de trabalho são consideradas como direcionadores de custos deste setor, enquanto 35,30% apontam o número de atendimento. Por fim, 58,80% dos gestores hoteleiros pesquisados acham que o que gera custos na área de comunicação são as horas de trabalho e 17,60% pensam que é o número de atendimento.

De forma semelhante, no que se refere aos geradores de custos das atividades fins do hotel, a maioria dos gestores hoteleiros consultados considera a mão-de-obra como principal fator que gera custos nas atividades.

Tabela 18 - Geradores de custos para atividades de apoio do hotel

Geradores de custos para atividades de apoio	Horas de trabalho	Número de atendimentos
Reserva	52,90%	35,30%
Recepção	64,70%	41,20%
Governança	64,70%	35,30%
Lavanderia	43,80%	31,30%
Comunicação	58,80%	17,60%

A partir das análises das Tabelas 17 e 18, deduz-se que a maioria dos gestores continua considerando a mão-de-obra como direcionadores de custos dos serviços produzidos no hotel, incorporando a visão convencional da análise de custos. Mas foi observado também que existem alguns gestores que utilizam o número de atendimento como principal fator que direciona os custos arcados nas atividades do empreendimento hoteleiro.

4.1.5 Aspectos relacionados ao fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas

Nesta subseção, são apresentadas as frequências das respostas dos gestores hoteleiros que compõem a amostra, sobre os aspectos relativos ao fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas. Os gestores responderam perguntas sobre o nível hierárquico, onde são tomadas as decisões estratégicas, os dados incluídos no planejamento estratégico, as informações utilizadas para dar suporte ao planejamento estratégico e sobre a natureza da informação contábil que gostariam de dispor para orientar as decisões estratégicas.

4.1.5.1 Nível hierárquico onde são tomadas as decisões estratégicas

Conforme demonstra a Tabela 19, a maioria dos gestores hoteleiros indica que as decisões estratégicas são tomadas no nível da diretoria (88,20%) e na gerência geral (58,80%). Constata-se também que as frequências são de ordem decrescente a partir do nível de diretoria para baixo. Somente 11,80% dos gestores afirmam que as questões estratégicas são decididas na matriz em caso do hotel pertencer a uma rede hoteleira e 47,10% apontaram o nível hierárquico onde é tomada a decisão estratégica como sendo a gerência de área.

Tabela 19 - Nível hierárquico onde são tomadas as decisões estratégicas

Nível hierárquico onde são tomadas as decisões estratégicas	Sim	Não
Matriz	11,80%	88,20%
Diretoria	88,20%	11,80%
Gerência geral	58,80%	41,20%
Gerência de área	47,10%	52,90%

4.1.5.2 Dados do planejamento estratégico

A Tabela 20 mostra que, segundo 82,4%, dos gestores, os principais dados que compõem o planejamento estratégico são os preços de produtos e serviços, as taxas de serviços e os programas de manutenção e reposição de equipamentos. Depois destes, são mencionados também os programas de marketing (76,50%), os treinamentos e motivações de pessoal (52,90%), os níveis de qualidade de serviço (47,10%) e outros dados (5,90%).

A partir das frequências observadas na Tabela 20, constata-se que os gestores utilizam-se de informações contábeis relevantes para o planejamento estratégico, com exceção dos níveis de qualidade de serviços, que apenas 47,10% dos gestores utilizam este tipo de dado. E 5,90% dos entrevistados corresponde a um gestor que afirmou seguir também o padrão da franquia.

Tabela 20 - Dados incluídos no planejamento estratégico

Dados incluídos no planejamento estratégico	Sim	Não
Preços de produtos e serviços	82,40%	17,60%
Taxa de serviços	82,40%	17,60%
Níveis de qualidade dos serviços	47,10%	52,90%
Treinamentos e motivações de pessoal	52,9%	47,10%
Programas de manutenção e reposição	82,40%	17,60%
Programas de <i>marketing</i>	76,50%	23,50%
Outros	5,90%	94,10%

4.1.5.3 Dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico

A elaboração do planejamento estratégico requer informações contábeis estratégicas, além das oriundas da contabilidade gerencial tradicional. Por isso, os gestores solicitados a indicar os dados que eram utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico.

A análise da Tabela 21 revela que 58,80% dos gestores fazem uso dos dados da contabilidade financeira, 29,40% dos dados da contabilidade gerencial e 41,20% dos dados de mercado (estrutura de custo de concorrentes).

Também constata-se que a maioria dos gestores entrevistados (88,20%) utiliza a contabilidade financeira ou gerencial. E já que o maior nível de frequência foi atribuído à utilização dos dados da contabilidade financeira, pode-se confirmar o que a literatura vem destacando, a influência da contabilidade financeira na contabilidade gerencial das empresas. Durante a aplicação do questionário, constatou-se a terceirização da contabilidade de alguns hotéis e alguns gestores desses enfatizaram que a contabilidade não lhes fornecia informações para o gerenciamento do hotel e que apenas se encarregava de elaborar relatórios financeiros para fins externos.

Os 41,20% dos gestores que manifestaram fazer uso de dados de mercado, especificamente sobre a estrutura de custos de concorrentes, ressaltaram que conseguem essas informações de forma sigilosa.

Tabela 21 - Dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico

Dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico	Sim	Não
Contabilidade financeira	58,80%	41,20%
Contabilidade gerencial	29,40%	70,60%
Dados de mercado (estrutura de custo de concorrentes)	41,20%	58,80%

4.1.5.4 Que tipo de informações contábeis gostaria de dispor para a tomada de decisões estratégicas?

A questão nº 20, que consta no questionário em anexo, buscou-se identificar a natureza da informação contábil que os gestores gostariam de dispor para a tomada de decisões estratégicas. A pergunta proporcionou ao pesquisador a oportunidade de identificar possíveis necessidades gerenciais no que tange à informação de custos estratégicos que geram vantagem competitiva e, assim, contribuir para o estudo da contabilidade gerencial praticada em hotéis.

A análise das respostas obtidas revela que a grande maioria dos gestores está preocupada em dispor de informações relacionadas ao custo efetivo dos serviços prestados ao hóspede. Neste caso, durante a aplicação do questionário, um gestor enfatizou a importância da disponibilidade de informações sobre o custo de alugar um apartamento a um determinado hóspede. Assim, nota-se que é necessidade do gestor a determinação exata do custo dos produtos ou serviços das empresas pela contabilidade.

Os gestores destacaram também a necessidade de ter informações sobre a estrutura de custos dos competidores diretos, uma vez que esses representam as ameaças potenciais. Outra

informação que foi apontada pelos gestores diz respeito ao custo dos diversos clientes que, segundo um dos gestores, é de suma importância para a formação de preços e possíveis promoções e descontos.

4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA DAS HIPÓTESES

Nesta subseção da análise estatística dos resultados, são apresentados os resultados dos testes das hipóteses de pesquisa levantadas no primeiro capítulo desta dissertação, sendo H_0 a hipótese nula e H_1 a hipótese a ser testada. Também são expostas, nesta parte, as tabelas de contingência (2x2), descrevendo as associações entre as variáveis e o resultado do nível de significância de cada cruzamento.

1ª Hipótese

H_0 : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre margens de fornecedores e clientes para melhorar o serviço prestado ao hóspede.

H_1 : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre margens de fornecedores e clientes para melhorar o serviço prestado ao hóspede.

Esta hipótese foi testada na tabela de contingência, levando-se em consideração duas variáveis: a primeira refere-se ao tempo de atuação do gestor dividido em dois escores, representados por até dez anos de mercado e acima de 10 anos de mercado e a segunda às informações sobre margens de fornecedores e clientes com as opções do gestor utilizar e não utilizar essas informações.

Tabela 22 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de margens de fornecedores e clientes

		Margens de fornecedores e clientes		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Tempo de atuação no mercado	Até 10 anos	4	8	12
	Acima de 10 anos	3	2	5
Total		7	10	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,484

O Teste Exato de Fischer, constante na Tabela 22, revelou um nível de significância igual a 0,484, portanto, superior ao nível crítico, que é de 0,05. Conseqüentemente, a hipótese nula não pode ser rejeitada e não existe associação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre margens de fornecedores e clientes.

2ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

H₁ : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

Conforme o resultado do Teste Exato de Fischer, presente na Tabela 23, constata-se que o nível de significância foi de 0,640, superior ao nível crítico. Portanto, a hipótese nula não pode ser rejeitada e confirma-se que não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes. Pensava-se que o gestor que tivesse mais tempo no mercado utilizava informações sobre custos dos competidores para poder desenvolver e sustentar vantagem competitiva.

Tabela 23 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes

		Estrutura de custos dos concorrentes		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Tempo de atuação no mercado	Até 10 anos	1	6	7
	Acima de 10 anos	2	8	10
Total		3	14	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,640

3ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre custo dos insumos e produtos de cada processo.

H₁ : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo.

O levantamento desta hipótese buscou estabelecer uma associação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo, supondo, assim, que o tempo de atuação podia influenciar o gestor a utilizar esta informação. De acordo com a Tabela 24, o resultado do Teste Exato de Fischer é igual a 0,516, por conseguinte, a hipótese nula não pode ser rejeitada devido à insignificância do resultado. Portanto, conclui-se que não há relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo.

Tabela 24 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de custo de insumos e produtos de cada processo

		Custo de insumos e produtos de cada processo		
		Utiliza	Não utiliza	Total
Tempo de atuação no mercado	Até 10 anos	2	5	7
	Acima de 10 anos	4	6	10
Total		6	11	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,516

4ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre ligações entre processos internos.

H₁ : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre ligações entre processos internos.

Nesta hipótese, procurou-se estabelecer uma relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações de custos sobre ligações entre processos internos. Esperava-se que existisse uma associação entre as duas variáveis e que o tempo de atuação podia levar o gestor a utilizar este tipo de informação para formular estratégias gerenciais. Mas, segundo a Tabela 25, o resultado do Teste Exato de Fischer revelou um valor igual a 0,484, portanto, superior ao nível crítico de significância (5%). Assim, a hipótese nula, neste caso, não pode ser rejeitada e pode-se afirmar que o tempo de atuação do gestor no mercado não tem relação com a utilização de informações de custos sobre ligações internas.

Tabela 25 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de ligações entre processos internos

		Ligações entre processos internos		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Tempo de atuação no mercado	Até 10 anos	3	4	7
	Acima de 10 anos	3	7	10
Total		6	11	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,484

5ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre índices de produtividade.

H₁ : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre índices de produtividade.

Em relação à utilização de índices de produtividade, enunciou-se a hipótese de que existe uma relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e os índices de produtividade por ele para fins estratégicos. Segundo a Tabela 26, o resultado do Teste Exato de Fischer revelou um nível de significância igual a 0,646, superior ao nível crítico (5%). Dessa forma, não se pode rejeitar a hipótese nula e sustenta-se que não há associação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização dos índices de produtividade.

Tabela 26 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização índices de produtividade

		Índices de produtividade		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Tempo de atuação no mercado	Até 10 anos	3	4	7
	Acima de 10 anos	4	6	10
Total		7	10	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,646

6ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes).

H₁ : Há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes).

Para a realização do teste das hipóteses 6 e 7, foram considerados dois escores da variável “Grau de instrução”, que são “Ensino médio” e “Ensino superior”, e as outras variáveis que permitiram a construção da tabela de contingência foram “Dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)” e “custos dos diversos clientes do hotel”.

Buscou-se relacionar o grau de instrução com a utilização de informações sobre dados de mercado no que diz respeito principalmente à estrutura de custos dos concorrentes. E conforme a Tabela 27, o nível de significância obtido, neste teste, foi igual a 0,314, que é, portanto, superior ao nível crítico de significância (5%). Assim, pode-se afirmar que a

hipótese nula não pode ser rejeitada e conseqüentemente, não existe relação entre as duas variáveis testadas.

Tabela 27 - Relação entre o grau de instrução e a utilização de dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)

		Dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Grau de instrução	Ensino médio	4	8	12
	Superior	3	2	5
Total		7	10	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,314

7ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre custos dos diversos clientes para orientar a estratégia do hotel.

H₁ : Há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre custos dos diversos clientes para orientar a estratégia do hotel.

O conhecimento dos recursos gastos para cada hóspede revela-se como um instrumento estratégico para gerar vantagem competitiva em relação à concorrência. Então, foi enunciada a hipótese que procurou estabelecer uma associação entre o grau de instrução do gestor e a utilização de custos dos diversos clientes do hotel.

O resultado do Teste Exato de Fischer, constante na Tabela 28, mostra um nível de significância de 0,330 superior ao nível de 5%. Assim, este resultado não apresentou uma significância estatística que permitisse a aceitação da hipótese alternativa. Logo, pode-se concluir que o grau de instrução do gestor não tem relação com a utilização de custos dos diversos clientes para orientar a estratégia do hotel.

Tabela 28 - Relação entre o grau de instrução e a utilização de custos dos diversos clientes para orientar a estratégia do hotel

		Custos dos diversos clientes		
		Utiliza	Não utiliza	Total
Grau de instrução	Ensino médio	2	10	12
	superior	2	3	5
Total		4	13	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,330

Para a realização das hipóteses 8 a 12, construiu-se uma tabela de contingência (2x2) utilizando-se dois escores: um referente ao porte do hotel e representado pelas variáveis, “Médio Porte” e “Grande Porte”, o outro pela utilização ou não de informações de custos estratégicos, refletida no uso de dados como margens de clientes e fornecedores, estrutura de custo dos concorrentes, custo de insumos e produtos de cada processo, ligações entre processos internos e índice de produtividade para melhorar o serviço oferecido ao hospede.

8ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes.

H₁ : Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes.

O Teste Exato de Fischer, constante na Tabela 29, apresenta um nível de significância igual a 0,160, que não permite a rejeição da hipótese nula. Portanto, pode-se afirmar que não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes.

Tabela 29 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes

		Margens de fornecedores e clientes		
		Utiliza	Não utiliza	Total
Porte do hotel	Médio porte	1	6	7
	Grande Porte	5	5	10
Total		6	11	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,160

9ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

H₁ : Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

O Teste Exato de Fischer (Tabela 30) mostra um nível de significância de 0,640, logo, deduz-se que a hipótese nula não pode ser rejeita e conseqüentemente, afirma-se que não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

Tabela 30 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes

		Estrutura de custos dos concorrentes		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Porte do hotel	Médio porte	1	6	7
	Grande Porte	2	8	10
Total		3	14	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,640

10ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos em cada processo.

H₁ : Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos em cada processo.

O Teste Exato de Fischer, presente na Tabela 31, revela um nível de significância de 0,017, inferior ao nível de 5%, portanto, rejeita-se a hipótese nula e pode-se afirmar que existe relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo.

Tabela 31 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos em cada processo

		Custo de insumos e produtos em cada processo		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Porte do hotel	Médio porte	0	7	7
	Grande Porte	6	4	10
Total		6	11	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,017

11ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre ligações entre processos internos.

H₁ : Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos sobre ligações entre processos internos.

O Teste Exato de Fischer, constante na Tabela 32, apresenta um nível de significância igual a 0,160 e superior ao nível de 5%. Entretanto, aceita-se a hipótese nula e pode-se afirmar que não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custo sobre ligações entre processos internos.

Tabela 32 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custo sobre ligações entre processos internos

		ligações entre processos internos		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Porte do hotel	Médio porte	1	6	7
	Grande Porte	5	5	10
Total		6	11	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,160

12ª hipótese

H₀ : Não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre índice de produtividade.

H₁ : Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre índice de produtividade.

O Teste Exato de Fischer (Tabela 33) apresenta um nível de significância igual a 0,082. Cabe ressaltar que este nível aproxima-se ao nível de 5%, mas como está acima do nível crítico determinado, pode-se aceitar a hipótese nula e afirmar que não há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre índice de produtividade.

Tabela 33 - Relação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre índice de produtividade

		Índice de produtividade		Total
		Utiliza	Não utiliza	
Porte do hotel	Médio porte	1	6	7
	Grande Porte	6	4	10
Total		7	10	17

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,082

Para a realização do teste não-paramétrico U de Mann-Whitney, foram utilizados dois grupos retirados na amostra do estudo e representados pelos hotéis pertencentes à “Rede nacional” e à “Rede internacional” para testar as hipóteses 13 a 20, referentes à utilização ou não das informações constantes no Quadro 6. Também foram excluídos os hotéis independentes, assim, as hipóteses foram realizadas com uma sub-amostra de 12 hotéis.

Hipóteses	Teste Mann-Whitney U (significância)	Decisão
13ª hipótese: H₀ : Não existe influência na utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes no que diz respeito à categoria do hotel H₁ : Existe influência na utilização de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes no que diz respeito à categoria do hotel	0,523	Aceitar H ₀
14ª hipótese: H₀ : Não existe influência na utilização de informações sobre estrutura de custo dos concorrentes no que se refere à categoria do hotel H₁ : Existe influência na utilização de informações de custos sobre estrutura de custos dos concorrentes no que se refere à categoria do hotel	0,269	Aceitar H ₀
15ª hipótese: H₀ : Não existe influência na utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo no tocante à categoria do hotel H₁ : Existe influência na utilização de informações sobre custo de insumos e produtos de cada processo no tocante à categoria do hotel	0,523	Aceitar H ₀
16ª hipótese: H₀ : Não existe influência na utilização de informações de custo sobre ligações entre processos internos no que tange à categoria do hotel H₁ : Existe influência na utilização de informações de custo sobre ligações entre processos internos no que tange à categoria do hotel	0,523	Aceitar H ₀
17ª hipótese: H₀ : Não existe influência na utilização de informações sobre índice de	0,523	Aceitar H ₀

Hipóteses	Teste Mann-Whitney U (significância)	Decisão
produtividade no que diz respeito à categoria do hotel H_1 : Existe influência na utilização de informações sobre índice de produtividade no que diz respeito à categoria do hotel		
18ª hipótese: H_0 : Não existe influência na utilização de dados da contabilidade financeira no planejamento estratégico H_1 : Existe influência na utilização de dados da contabilidade financeira no planejamento estratégico	0,332	Aceitar H_0
19ª hipótese: H_0 : Não existe influência na utilização de dados da contabilidade gerencial no planejamento estratégico no que se refere à categoria do hotel H_1 : Existe influência na utilização de dados da contabilidade gerencial no planejamento estratégico no que se refere à categoria do hotel	0,176	Aceitar H_0
20ª hipótese: H_0 : Não existe influência na utilização de dados de mercado (estrutura de custo dos concorrentes) no planejamento estratégico no tocante à categoria do hotel H_1 : Existe influência na utilização de dados de mercado (estrutura de custo dos concorrentes) no planejamento estratégico no tocante à categoria do hotel	0,023	Rejeitar H_0

Quadro 6 - Nível de significância e decisão nas hipóteses do teste de Mann-Whitney U

O Quadro 6 acima apresenta as hipóteses nulas e alternativas 13 a 20, os seus níveis de significância e as decisões tomadas com relação à aceitação ou rejeição de cada hipótese.

As hipóteses 13 a 19 apresentam níveis de significância acima do valor crítico de 5%, portanto, em todas essas hipóteses, a hipótese nula foi aceita confirmando que a categoria do hotel não influencia os gestores pesquisados a utilizar tais informações para fins estratégicos. A hipótese 20 revela um nível de significância igual a 2,3%, logo, a hipótese nula foi rejeitada e pode-se afirmar que a categoria do hotel determinou a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes pelos gestores hoteleiros que compuseram a amostra.

4.3 ANÁLISE CONJUNTA DAS QUESTÕES DE PESQUISA E DOS RESULTADOS

Nesta subseção, são apresentadas as principais informações retiradas na análise dos resultados e das hipóteses que dão respostas às questões de pesquisa enunciadas no capítulo 1 desta dissertação.

Questão 1: A contabilidade fornece informações de custos estratégicos aos gestores para decisões estratégicas?

A respeito do provimento de informações de custos estratégicos pela contabilidade, a análise descritiva revelou que os gestores hoteleiros pesquisados recebem mais informações de custos operacionais do que informações de custos relativas aos elos da cadeia de valor e ao mercado.

Destacam-se os índices de produtividade (58,8%) e custos de insumos e produtos em cada processo (47,10%), seguidos das ligações entre processos internos (35,30%). O fornecimento de informações de custos sobre margens de fornecedores e clientes e de estrutura de custos de concorrentes foi insignificante, apresentando, respectivamente, 29,4% e 11,80% das respostas afirmativas. E quanto à informação sobre custos de cada hóspede, 17,60% afirmaram dispor esse tipo de informação.

Questão 2: Os gestores dos hotéis de médio e grande porte utilizam informações de custos para fins estratégicos?

A resposta desta questão representa a solução do problema de pesquisa e foi proporcionada pela análise das questões referentes à utilização de informações de custos estratégicos pelos gestores investigados.

A estatística descritiva mostrou que, das informações de custos estratégicos recebidas pelos gestores hoteleiros pesquisados, 41,20% utilizam os índices de produtividade, 35,30% utilizam respectivamente margens de fornecedores e clientes, custo de insumos e produtos em

cada processo e ligações entre processos internos. As informações de custos menos utilizadas são estrutura de custos de concorrentes e custos de cada tipo de hóspede, ambas com 17,60% das respostas afirmativas.

Questão 3: Quais informações de custos são consideradas úteis pelos gestores para decisões estratégicas?

A percepção dos gestores sobre a utilidade das informações sobre custos operacionais, de fornecedores e de clientes para fins estratégicos foi significativa. 64,70% dos gestores hoteleiros investigados responderam que custos de fornecedores são necessários para facilitar negociações e obter economias eventuais. A respeito de custos operacionais, 94,10% afirmaram que são úteis para formação de preços e 88,20% para promoções. Enfim, sobre custos de clientes, 70,60% acharam indispensáveis para promoções e 64,70% apontaram formação de preços.

Questão 4: Existe relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações de custos para fins estratégicos ?

Para responder esta questão, foi realizado um cruzamento entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações de custos estratégicos (margens de fornecedores e clientes, estrutura de custos dos concorrentes, custo de insumos e produtos em cada processo, ligações entre processos internos e índices de produtividade).

O Teste Exato de Fischer, aplicado nas hipóteses 1 a 5, revelou níveis de significância acima de 5%, o que permitiu a rejeição de uma associação entre o tempo de atuação e a utilização de informações de custos estratégicos.

Questão 5: Existe relação entre o grau de instrução do gestor e a utilização de informações de custos para fins estratégicos ?

Também para dar resposta a esta questão, foi efetuado um cruzamento entre o grau de instrução e a utilização de informações de custos estratégicos (estrutura de custos dos concorrentes e custos de cada tipo de cliente).

O Teste Exato de Fischer, realizado nas hipóteses 6 e 7, semelhantemente, apresentou níveis de significância acima de 5%, revelando a inexistência de relação entre o grau de instrução e a utilização de informações de custos estratégicos.

Questão 6: Quais as informações contábeis que dão suporte ao planejamento estratégico de longo prazo?

A resposta desta questão está na identificação das informações contábeis que alimentam o planejamento estratégico de longo prazo. A análise descritiva revelou que 58,80% dos gestores pesquisados utilizam dados da contabilidade financeira para elaborar os seus planejamentos estratégicos, seguidos dos dados de mercado (41,20%) e os da contabilidade gerencial (29,40%).

Questão 7: Há relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos para fins estratégicos?

Buscou-se a resposta desta questão realizando o Teste Exato de Fischer nas hipóteses 8 a 12 com o intuito de verificar se havia uma relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos estratégicos. Os níveis de significâncias decorrentes desses cruzamentos, exceto o da hipótese 10, mostraram-se insatisfatórios estatisticamente, por isso, deduziu-se que não há nenhuma relação entre o porte do hotel e a utilização de informações de custos estratégicos nessas devidas hipóteses.

Porém, a hipótese 10, apresentando um nível de significância igual a 0,017, permitiu afirmar que há uma associação entre o porte do hotel e a utilização de informações sobre custo de insumos e produtos em cada processo.

Questão 8: Há relação entre a categoria do hotel e a utilização de informações de custos para apoio à gestão estratégica?

A resposta desta questão foi investigada através da aplicação do teste não-paramétrico U de Mann-Whitney nas hipóteses 13 a 20, o que possibilitou a verificação de existência de relação entre a categoria do hotel e a utilização de informações de custos estratégicos. Somente a hipótese 20 apresentou um nível de significância (2,3%) satisfatório estatisticamente, o que levou a afirmar que a categoria do hotel influenciava na utilização de dados de mercado na elaboração do planejamento estratégico.

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Neste capítulo, são apresentadas as conclusões com base na análise dos resultados obtidos, bem como são evidenciadas as limitações do estudo e as recomendações para futuras pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

Diante da necessidade por informações gerenciais contábeis para apoio à gestão estratégica e à obtenção de vantagem competitiva sustentável, buscou-se investigar, neste trabalho, se os gestores dos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que dêem suporte às decisões estratégicas.

Para tanto, realizou-se inicialmente uma revisão bibliográfica sobre os fundamentos teóricos da gestão estratégica de custos, particularmente no que se refere à análise da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos, a fim de poder reunir os elementos necessários para a sustentação do trabalho. Depois, foi efetuada uma pesquisa empírica com a utilização de um questionário aplicado junto aos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife, que correspondeu à coleta dos dados analisados neste estudo.

A partir da análise dos resultados, realizada por meio da estatística descritiva e dos testes de hipóteses, constatou-se que as informações mais utilizadas são índices de produtividade, margens de fornecedores e clientes e custo de insumos e produtos em cada processo. E as informações menos utilizadas dizem respeito à estrutura de custos de concorrentes e aos custos de cada tipo de hóspede.

Referindo-se à geração e ao fornecimento de informações de custos estratégicos pela contabilidade, destacam-se os índices de produtividade e custos de insumos e produtos em cada processo seguido das ligações entre processos internos.

Quanto à utilidade de informações de custos sobre a cadeia de valor do hotel, os gestores hoteleiros de médio e grande porte pesquisados enfatizaram que estas, quando referentes aos fornecedores, são úteis para facilitar negociações e obter economias sustentáveis e, quando referentes a clientes, são importantes para a formação de preços e promoções. Também, foi destacada de forma expressiva a utilidade de informações de custos operacionais para a formação de preços e promoções.

Os gestores hoteleiros, de maneira geral, utilizam dados da contabilidade financeira e discretamente dados de mercado, especificamente no que diz respeito à estrutura de custos de concorrentes, para dar suporte à elaboração do planejamento estratégico.

No que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades fins como um todo. Com relação às atividades de apoio, observou-se que não existe uma tendência significativa, apenas na recepção e comunicação, uma discreta ênfase para a diferenciação por serem áreas de contato com o cliente.

Quanto ao aspecto relativo aos direcionadores de custos, entendem como principal, para atividades de hospedagem, alimentos e bebidas e eventos, a quantidade de horas trabalhadas enquanto que em lazer, destaca-se o número de atendimentos. Constatando-se, assim, que nos hotéis pesquisados a mão-de-obra ainda é considerada como o fator que gera os custos.

5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Neste estudo, foram observadas algumas limitações como: o pequeno número de hotéis investigados e as próprias respostas dos gestores hoteleiros entrevistados, fatores que restringem os resultados obtidos nesta pesquisa à amostra do estudo. E como sugestões para futuras pesquisas, podem se destacar:

- a. ampliação do estudo a uma amostra mais significativa;
- b. replicar o estudo para o setor industrial, uma vez que haja um interesse maior para a gestão de custos neste ramo de negócio, o que daria também resultados importantes para a consolidação da literatura sobre gestão estratégica de custos;
- c. uma investigação exploratória sobre os motivos que influenciam os gestores a utilizar informações de custos estratégicos nas decisões gerenciais.

6- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Debra. **Management Accounting for the Hospitality Industry: a strategic approach**. London: Cassel, 1997.

ALEXANDRE, Mauro L.; COSTA, Benny K. **Estratégia, Competição e Turismo: uma nova abordagem** In: REJOWSKI Mirian; COSTA, Benny K. (Org.). Turismo Contemporâneo: desenvolvimento, estratégia e gestão. São Paulo: Atlas, 2003.

ANSOFF, H. Igor. **Estratégia Empresarial**. São Paulo: McGraw- Hill, 1977.

_____. **A Nova Estratégia Empresarial**. Trad. Antônio Sanvicente Zoratto. São Paulo: Atlas, 1991.

ARAÚJO, Aneide O. **Contribuição ao Estudo de Indicadores de Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros**. Tese de Doutorado. FEA/USP, 2001.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOISVERT, Hugues. **Le Renouveau de la Comptabilité de Gestion**. Revue International de Gestion. Quebec. v. 14, n. 1, 1993.

_____. **De La Comptabilité à La Gestion par Activités**. Revue International de Gestion. Quebec, v. 18, n. 4, 1993.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira**. 7ª ed. Caxias do sul: Educs, 2000, 732p.

CELESTINO, Maxwell dos Santos. **Utilização de Indicadores Financeiros e Não-Financeiros na Gestão de Hotéis no Rio Grande do Norte: um estudo sob a ótica do balanced scorecard**. Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. Natal, 2003.

COLLIER, Paul; GREGORY, Alan. **Strategic Management Accounting: a UK hotel case study**. International Journal of Contemporary Hospitality Management, v.7 n°1, pp.16-21, 1995.

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

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. **Strategic Cost Management: expanding scope and boundaries**. Cost Management. Boston, V.17, Iss.1, p.23, Jan-Fev, 2003.

_____. **Scope of Strategic Cost Management Part I**. Management Accounting, p.16, Fev, 1998.

_____. Cost Analysis Outside The Organization. Cost Management. Boston, V. 18, n. 3, Mai-Jun, 2004

DONELAN, Joseph G.; KAPLAN, Edward A. **Value Chain Analysis: a strategic approach to cost management**. Cost Management, Boston, V.12, Iss.2, p.7, Mar-Abr, 1998.

EMBRATUR - Instituto Brasileiro de Turismo. **Indicadores de Resultado do Turismo no ano 2004**. Disponível em: <http://www.embratur.gov.br/indicadoresderesultados> . Acesso em 02 de Janeiro de 2005.

EILER, Bob; CUCUZZA, Tom. **Crisis in Management Accounting**. Cost Management. Boston, V.16, Iss.4, p.29, Jul-Ago, 2002.

FIGGE, Frank; HAHN, Tobias; SCHALTEGGER, Stefan; WAGNER, Marcus. **The Sustainability Balanced Scorecard - linking sustainability management to business strategy**. Business Strategy and the Environment. V.11, N°5, Sep/Oct, 2002.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Erick W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOHR, Cláudia F. **Estratégias Competitivas: um estudo no setor hoteleiro do município de ITAPEMA/SC**. Dissertação de mestrado.UFSC. Florianópolis, 2000.

GRUNDY, Tony. **Cost is a strategic issue**. Long Range Planning, v.29, Issue1, P. 58-68, Fev, 1996.

HANSEN, Don R.; Mowen, Maryanne M. **Cost Management: accounting and control**. Ohio: South Western College, 1992.

_____. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.

HOLJEVAC, Ivanca. **A Vision of Tourism and the Hotel Industry in the 21st Century**. International Journal of Hospitality Management, 22, p. 129-134, 2003.

HOQUE, Z. **Strategic Management Accounting: a manager's guide**. Oxford: Chandos publishing, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Trad. José Luiz Paravato. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

_____. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial.** Trad. Robert Brian Taylor. 11ª ed. São Paulo: Pearson, 2004.

JONHSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas.** Trad. Ivo Korytowski. 2ª.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S. ; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual.** São Paulo: E.P.U, 1980.

KIM, Byeong Y.; OH, Haemoon. **How do hotel firms obtain a competitive advantage?** International Journal of Contemporary Hospitality Management, v.16, nº1, p. 65-71, 2004.

KÖCHE, José C. **Fundamentos de Metodologia Científica: teoria da ciência e prática de pesquisa.** Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

LEITÃO, Carla R. S. **Investigação da Rentabilidade de Clientes: um estudo no setor hoteleiro do nordeste.** Dissertação de Mestrado (UnB-UFPB-UFPE-UFRN). Natal, 2002.

LEITE, Daniele C. **Investigação sobre Medição de Desempenho em Pequenas Empresas Hoteleiras da Região Nordeste.** Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. João Pessoa, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2ª.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEVINE, David M.; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. **Estatística: teoria e aplicações usando Microsoft Excel em português.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LIMA, Gerlando A. S. F. de.; EGITO, Meline O. T. do.; SILVA, Jose G. da. **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-financeira.** Revista de Contabilidade e Finanças, USP, n. 36, p. 106, 2005.

LORD, Beverley R. **Strategic Management Accounting: the emperor's new clothes?** Management Accounting Research, V.7, p. 347-366, 1996.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Contabilidade Hoteleira.** São Paulo: Atlas, 2004

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração.** Trad. José Evaristo Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARINHO, Sidnei V. **Utilização do Conceito de Gestão Estratégica de Custos dentro do Balanced Scorecard.** Dissertação de mestrado. UFSC. Florianópolis, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de A. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Mc NAIR, CJ. **Viewpoint: 21st Century Cost Management- defining and shaping the future of cost management.** Cost Management. Boston, V.14, Iss.5, p.28, Set-Out, 2000.

MASKELL, Brian; BAGGALEY, Bruce. **Viewpoint: 21st Century Cost Management- the future of management accounting.** Cost management. Boston, V.14, Iss.5, p.24, 2000

MIRANDA, Luiz C. **Gerenciamento da Cadeia de Valor.** In: SCHMIDT, Paulo. (Org). Controladoria: Agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994

OKUMUS, Fevzi. **Can hospitality researchers contribute to the strategic management literature?** International Journal of Hospitality Management, 21, p.105-110, 2002.

OLSEN, M. D.; TSE, E. C.; WEST. J. J. **Strategic Management in the Hospitality Industry.** 2ª ed. New York:John Wiley e Sons, 1998.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** Trad. Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

_____. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise da indústria e da concorrência.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

POWERS, Tom; BARROWS, Clayton W. **Administração no Setor de Hospitalidade: turismo, hotelaria, restaurante.** Tradução Ailton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 2004.

PRAHALAD, C. K; RAMASWAMY, Venkatram. **Criação de Valor: as empresas passaram o século XX gerenciando eficiências. No século XXI, elas devem gerenciar experiências.** HSM Management, 34, Set-Out, 2002.

RAMIREZ CAVASSA, César. **Hotel: gerenciamento, segurança e manutenção.** São Paulo: Roca, 2001.

RICI, Renato. **Hotel - Gestão Competitiva no Século XXI: ferramentas práticas de gerenciamento aplicadas à hotelaria.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

ROCHA, Welington. **Gestão Estratégica.** In : Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. **In Search of Strategic Management Accounting: theoretical and field study perspectives**. Management Accounting Research. V. 14, n. 3, pp. 255-279, set, 2003.

RUIZ, João A. **Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SERSON, Fernando M. **Hotelaria: a busca da excelência**. São Paulo: Marcos Cobra, 1999

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-paramétrica para as Ciências do Comportamento**. tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Mc Graw- Hill do Brasil, 1975.

SILVA, Catarina de Fátima da. **Melhoria da Qualidade em Serviços: uma aplicação em hotéis**. Dissertação de mestrado. Florianópolis, 1999.

SILVA, José Dionísio G. da. **Investigação da Prática da Gestão Econômica na Atividade Hoteleira**. Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo, 2000.

SILVA, José Dionísio G. da; MIRANDA, Luiz C. In: COSTA, Benny K. ; ALMEIDA, Isnard R. (Org). **Estratégia: perspectivas e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WANDERLEY, Cláudio de Araújo. **Uma Investigação sobre a Medição de Desempenho da Função Produção nas Indústrias de Transformação de Pernambuco: um enfoque do balanced scorecard e do performance prism**. Dissertação de mestrado. UFPE. Recife, 1999

WONG, Kevin K.F.; KWAN, Cindy. **An Analysis of the Competitive Strategies of Hotels and Travel Agents in Hong Kong and Singapore**. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 13, 6, p. 293-303, 2001.

YAZDIFAR, Hassan. **Management Accounting in the Twenty First-century Firm: a strategic view**. Strategic Change (Reino Unido), V.12, p.109-113, Mar-Abr, 2003.

APÊNDICE A- Carta de apresentação do pesquisador



Prezado (a) Senhor (a),

O Sr **Mamadou Dieng** é aluno do Mestrado em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFPE/UFRN), e está realizando, sob minha orientação, pesquisa junto aos gestores dos empreendimentos hoteleiros instalados na região metropolitana de Recife, para subsidiar sua dissertação sob o título **“O Uso Estratégico de Informações de custos no Processo de Gestão Estratégica: um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife”**.

Caso deseje obter outras informações queira, por gentileza, contatar-me pelo e-mail: aneide@ufrnet.br.

Agradeço antecipadamente a valiosa colaboração.

Profª Aneide Oliveira Araújo, Drª

APÊNDICE B- Questionário de pesquisa



O Uso das Informações de Custos no Processo de Gestão Estratégica: um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife-PE.

PARTE 1- Caracterização do empreendimento hoteleiro e do respondente.

1. Cargo do respondente: _____
2. Grau de instrução: _____
3. Tempo de atuação no mercado do respondente: _____
4. O hotel pertence a:
 - Rede nacional
 - Rede internacional
 - Independente
 - Outros (especificar): _____

PARTE 2 – Posicionamento estratégico

5. A estratégia da empresa está orientada para:	Hospedagem		Alimentos e Bebidas	Eventos	Lazer
Baixo custo - menores preços do mercado					
Diferenciação – melhor serviço					
Focalização – atendimento personalizado					
6. Atividades de apoio que sustentam a estratégia	Reserva	Recepção	Governança	Lavanderia	Comunicação
Baixo custo - menores preços do mercado					
Diferenciação – melhor serviço					
Focalização – atendimento personalizado					

PARTE 3 – Uso da informação de custos para fins estratégicos

7. A contabilidade fornece informações regulares a respeito de:

- Custos de fornecedores
- Custos da governança
- Custos de alimentos e bebidas
- Outros operacionais
- Custos de satisfazer clientes (p.ex velocidade de atendimento, satisfação, etc).

8. Nenhuma das alternativas acima porque

- os custos são irrelevantes para o gerenciamento
 as atividades são poucas, não há necessidade
 os recursos financeiros são escassos para implantar um sistema
 os dados da contabilidade financeira são suficientes
 falta de orientação técnica

9. As informações sobre custos dos fornecedores são úteis para

- Facilitar negociações
 Obter economias sustentáveis
 Obter economias eventuais
 Não se aplica (se não foi marcada na questão 7)
 Outros (especificar)

10. As informações sobre os custos operacionais são úteis para:

- Formação de preços Promoções Outros

11. As informações sobre custos de cada tipo de cliente são úteis para:

- Formação de preços Promoções Outros

12. A contabilidade fornece informações sobre

- Margens de fornecedores e clientes
 Estrutura de custos dos concorrentes
 Custo de insumos e produtos em cada processo
 Ligações entre processos internos
 Índices de produtividade

13. Quais das seguintes informações, a gerencia utiliza para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente?

- Margens de fornecedores e clientes
 Estrutura de custos dos concorrentes
 Custo de insumos e produtos em cada processo
 Ligações entre processos internos
 Índices de produtividade

PARTE 4 – Análise dos direcionadores de custos

14. A contabilidade fornece informações a respeito de custos dos seus diversos clientes?

- Sim Não Apenas alguns clientes

15. Quais os geradores de custos para

Atividades Fins	Hospedagem	Alimentos e Bebidas	Eventos	Lazer
Horas de trabalho				
Nº de atendimentos				

Atividades de apoio	Reserva	Recepção	Governança	Lavanderia	Comunicação
Horas de trabalho					
Nº de atendimentos					

PARTE 5 – Fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas

16. Em que nível hierárquico são tomadas as decisões estratégicas?

- Diretoria Gerencia geral Gerência de área Matriz

17. Com relação ao planejamento estratégico, quais dos seguintes itens são incluídos no orçamento?

- Preços dos produtos e serviços Taxa de ocupação Níveis de qualidade dos serviços
 Treinamentos e motivações do pessoal Programas de manutenção e reposição Programas de marketing

Outros:

18. No planejamento estratégico de longo prazo, quais dos seguintes dados são utilizados?

- Contabilidade geral Contabilidade Gerencial Mercado (custos e preços dos concorrentes)

19. Caso sim em relação à questão 14, essas informações são utilizadas para orientar a estratégia do hotel? (Isto é oferecer serviço mais eficiente para clientes mais caros e diminuir preços para clientes mais baratos).

- Sim Não

20. Que tipo de informações contábeis gostaria de dispor para a tomada de decisões estratégicas?
