

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE

PRIORIDADES ESTRATÉGICAS E GESTÃO DE CUSTOS: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador - Ba.

MARIANA DE JESUS PEREIRA

Orientador: Profº Dr. Ademir Clemente

CURITIBA

2009

MARIANA DE JESUS PEREIRA

PRIORIDADES ESTRATÉGICAS E GESTÃO DE CUSTOS: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte na Cidade do Salvador - Ba.

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

CURITIBA

2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

PRIORIDADES ESTRATÉGICAS E GESTÃO DE CUSTOS: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador - Ba.

MARIANA DE JESUS PEREIRA

CURITIBA

2009

COLOCA A FOLHA DE APRESENTAÇÃO

MARIANA DE JESUS PEREIRA

PRIORIDADES ESTRATÉGICAS E GESTÃO DE CUSTOS: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte na Cidade do Salvador - Ba.

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

CURITIBA

2009

**Aos meus pais, Everaldo Guedes Pereira e
Maria das Graças (*In Memorium*).**

AGRADECIMENTOS

A DEUS que me guiou e me deu força, coragem e motivação para superar todos os obstáculos durante o curso.

Aos meus pais pelo amor incondicional, pelo apoio e por terem ajudado a realizar um sonho.

Ao meu irmão, tios e primos por apoiarem meus sonhos e compreenderem minha ausência ao longo do curso.

Ao meu orientador Professor Dr. Ademir Clemente, pelo apoio e palavras de conforto no decorrer do curso e no desenvolvimento da dissertação.

Aos professores do Programa de Mestrado em Ciências contábeis da Federal do Paraná, em especial à Professora Dr^a Márcia Maria Bortolucci Espejo e pelos valiosos ensinamentos, apoio e segurança.

Aos Professores que fizeram parte da banca de qualificação e defesa, pelas valiosas críticas e sugestões recebidas na qualificação desta dissertação.

Aos amigos e colegas da Universidade Federal do Paraná, em especial à Ana Paula, Cris, Dani, Delci, Marcelo, Marines, Marco Túlio e Wilson, pelo carinho, amizade, troca de conhecimentos e convivência durante o curso.

Ao amigo e Prof. Dr. Flávio Gonçalves, pelo exemplo de amor à docência, pela paciência, apoio e incentivo em todos os instantes.

Aos professores do curso de mestrado em contabilidade da UFPR, que tantas vezes colocaram-se à disposição.

À secretária do Programa de mestrado Joelma pelo apoio recebido durante o curso de mestrado.

Aos gestores e funcionários dos hotéis e à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis na Bahia – ABIH-BA, que forneceram os dados para a realização da pesquisa.

A CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, pelo auxílio financeiro recebido;

A todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste trabalho.

“Cada um que passa em nossa vida, leva um pouco de nós mesmos, e deixa um pouco de si mesmo. Há os que levam muito, e há os que deixam muito, mas não há os que não deixam nada”.

Antoine de Saint-Exupéry.

RESUMO

As mudanças no ambiente empresarial têm ocasionado a busca de instrumentos capazes de municiar os gestores com informações estratégicas na tentativa de criar e sustentar vantagem competitiva. O envolvimento entre estratégias e a gestão de custos, e, nesse sentido, o alinhamento entre gestão de custos e estratégia organizacional tem-se configurado como alternativa para o aumento da competitividade das organizações. Nesse contexto, a gestão estratégica de custos, tem sido apontada como um recurso eficaz para a obtenção de vantagem competitiva duradoura. Frente a este quadro, este estudo teve como objetivo verificar empiricamente se é possível identificar as prioridades estratégicas a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador. A pesquisa, quanto aos objetivos, é classificada como exploratória e causal, com instrumento de interrogação/comunicação auto-administrado como método de coleta de dados, e um estudo estatístico quanto à abordagem do problema. Os dados foram tratados com a ajuda do SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences* e analisados a partir da estatística descritiva e os testes não paramétricos de Kruskal-Wallis, Teste U de Mann Whitney e Teste do Qui-Quadrado. Conclui-se a pesquisa verificando que é possível identificar as prioridades estratégicas de diferenciação e baixo custo através das práticas de gestão de custos, a pesar de perceber que a maioria dos gestores investigados faz pouco uso das práticas de gestão de custos na definição dessas prioridades estratégicas. Ao final do trabalho, são apresentadas sugestões para pesquisas futuras.

Palavras Chave: Prioridades Estratégicas, Gestão de Custos, Hotelaria.

ABSTRACT

Changes in business environment have caused the search for tools able to give managers strategic information in an attempt to create and keep competitive advantage. The engagement between strategies and management of costs and, in this way, the alignment between management costs and organization strategy has been configured as an alternative to increasing the competitiveness of organizations. In the context, the strategic management of costs has been identified as an effective tool for obtaining sustainable competitive advantage. Facing this framework, this study aimed to verify empirically whether it is possible to provide the strategic priorities from the cost management practices adopted by hotels from medium to large size at Salvador city. The research, on its goals, is classified as exploratory and causal, with tool marks/communication self-administered with method of data collection and a statistical study on the approach to the problem. The data were processed with the help of SPSS – Statistical Package for the Social Sciences and analyzed from the descriptive statistics and non parametric tests of Kruskal-Wallis, Mann-Whitney – U test and Chi-square. It was found that most of managers give little importance for the practice of management costs in setting strategic priorities. At the end of the paper, suggestions are made for future research.

Key-Words: Strategic priorities, management costs, hotel.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	11
LISTA DE QUADROS	12
LISTA DE TABELAS	13
LISTA DE FIGURAS	15
LISTA DE GRÁFICOS.....	16
1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 Contextualização do Problema	18
1.2 Objetivos da Pesquisa.....	19
1.2.1 Objetivo Geral	19
1.2.2 Objetivos Específicos	19
1.3 Justificativa.....	19
1.4 Definições Operacionais.....	22
1.5 Delimitações da pesquisa.....	23
1.6 Estrutura do Trabalho	24
2 CONTABILIDADE GERENCIAL E DE CUSTOS.....	27
2.1 Origem e evolução da Contabilidade Gerencial	27
2.2 Contabilidade de Custos	31
2.3 Conceito e classificação dos Custos	32
2.4 Práticas de Gestão de Custos	34
2.4.1 Orçamento	35
2.4.2 Métodos de Custeio	37
2.4.2.1 Custeio por Absorção	39
2.4.2.2 Custeio Variável	41
2.4.2.3 Custeio Baseado em Atividades	42
2.4.3 Análise Custo-Volume-Lucro	43
2.4.4 Rentabilidade de Cliente.....	44
3 ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	46
3.1 Estratégia Competitiva	46
3.2 Estratégias Genéricas.....	51
3.2.1 Liderança em Custo	52
3.2.2 Diferenciação.....	53
3.2.3 Enfoque.....	55
3.3 Gestão Estratégica de Custos.....	57
3.4.1 Análise da cadeia de valor	58
3.4.2 Análise dos direcionadores de custos	61
3.4.3 Análise do Posicionamento Estratégico	63
3.4 Estudos Recentes Acerca da Gestão Estratégica de Custos	64
4 O SETOR HOTELEIRO	69
4.1 Turismo e a indústria da Hospitalidade	69
4.2 A Empresa Hoteleira	71
4.2.1 Hospedagem	72
4.2.2 Alimentos e Bebidas	72
4.2.3 Administração.....	73
4.3 Caracterização econômica do empreendimento hoteleiro	73
4.4 Classificação dos Empreendimentos Hoteleiros	76
5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	78
5.1 Classificação da pesquisa	79
5.2 Questões de pesquisa	81

5.3	População e Amostragem	82
5.4	Instrumento da Pesquisa e Técnica de Coleta de Dados	83
5.5	Pré-teste	84
5.6	Tratamento Estatístico e Análise dos Resultados	85
6	ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS RESULTADOS DA PESQUISA	86
6.1	Análise Descritiva das variáveis	86
6.1.1	Aspectos relacionados à Estratégia competitiva das atividades do hotel	86
6.1.2	Aspectos relacionados às informações de Gestão de Custos.....	89
6.2	Práticas de custos para fins estratégicos	91
6.3	Aspectos relacionados à caracterização do hotel e do respondente.....	97
6.3.1	Categoria e Classificação do hotel.....	97
6.3.2	Porte e número de unidades habitacionais.....	99
6.3.3	Caracterização dos respondentes	100
6.4	Análise estatística das variáveis do constructo estratégia	101
6.5	Testes não paramétricos de Mann Whitney e Kruskal Wallis.....	103
6.5.1	Teste de Hipótese do Qui-Quadrado	106
6.6	Verificação das Questões Estabelecidas.....	107
	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	110
	REFERÊNCIAS	113
	APENDICE I – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	119
	APENDICE II – QUESTIONÁRIO	120
	APÊNDICE III – RELAÇÃO DOS HOTÉIS	124

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA - American Accounting Association

ABC - Custeio Baseado em Atividades

ABIH - Associação Brasileira de Hotéis

BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social

CG - Contabilidade Gerencial

CIFs – Custos Indiretos de Fabricação

CVL - Análise Custo-Volume-Lucro

EMBRATUR – Empresa Brasileira de Turismo

EMN - Grandes Empreendimentos Multinacionais

EPM - Empreendimentos de Pequeno e Médio porte

GEC – Gestão Estratégica de Custos

MCS - Management Control systems

PIBTur – Produto Interno Bruto do Turismo

SPSS - Statistical Package for the Social Sciences

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	30
QUADRO 2 – BARREIRAS A NOVOS ENTRANTES NUM SETOR.....	50
QUADRO 3 – ERROS MAIS COMUNS COMPETIDOS PELAS EMPRESAS NA AVALIAÇÃO POSIÇÃO.....	53
QUADRO 4 - PRINCIPAIS INTERFERÊNCIAS NA ESTRATÉGIA DE DIFERENCIAÇÃO.....	55
QUADRO 5 - PRINCIPAIS CUSTOS DA CADEIA DE VALOR DE UM HOTEL.....	76
QUADRO 6 – CLASSIFICAÇÃO OFICIAL DOS HOTÉIS PELA EMBRATUR.....	77
QUADRO 7 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	79
QUADRO 8 – ALPHA DE CRONBACH PARA O CONSTRUCTO PRIORIDADE ESTRATÉGIA.....	86
QUADRO 9 - QUESTÕES DA VARIÁVEL PRIORIDADE ESTRATÉGICA.....	87
QUADRO 10 - QUESTÕES DAS VARIÁVEIS PRÁTICAS DE CUSTOS.....	89
QUADRO 11 - ANÁLISE FATORIAL DA VARIÁVEL PRIORIDADE ESTRATÉGICA.....	102
QUADRO 12 – AVERIGUAÇÃO DAS QUESTÕES DE PESQUISA.....	108

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CUSTOS OPERACIONAIS PARA AS CATEGORIAS DE HOTÉIS NO BRASIL.....	74
TABELA 2 – MEIOS DE HOSPEDAGEM E SUAS CARACTERÍSTICAS.....	77
TABELA 3 – ANÁLISE DO CONSTRUCTO VARIÁVEL ESTRATÉGIA.....	88
TABELA 4 – ANÁLISE ESTATÍSTICA DO CONSTRUCTO DA VARIÁVEL ESTRATÉGIA.....	89
TABELA 5 - ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS PRÁTICAS E CUSTOS.....	90
TABELA 6 – MÉTODOS DE CUSTEIO.....	92
TABELA 7 – TIPOS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS.....	93
TABELA 8 - USO DAS INFORMAÇÕES DE FORNECEDORES.....	93
TABELA 9 - USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS SOBRE OS DIVERSOS CLIENTES.....	94
TABELA 10 – CONTROLE DO CUSTO DE HOSPEDAGEM.....	94
TABELA 11 – FORMAÇÃO DO PREÇO DAS DIÁRIAS.....	94
TABELA 12 – PRINCIPAIS CUSTOS DO HOTEL.....	95
TABELA 13 – RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS.....	96
TABELA 14 – CAPTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS.....	96
TABELA 15 - ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS INFORMAÇÕES DE CUSTOS.	97
TABELA 16 - CATEGORIA DOS HOTÉIS.....	98
TABELA 17 - CLASSIFICAÇÃO DOS HOTÉIS.....	98
TABELA 18 – PORTE DOS HOTÉIS.....	99
TABELA 19 – CARGO DOS RESPONDENTES.....	100
TABELA 20 – COMPONENTES DA MATRIZ ROTACIONADA.....	102
TABELA 21 – TESTE NÃO PARAMÉTRICO DE MANN-WHITNEY.....	104
TABELA 22 – TESTE NÃO PARAMÉTRICO DE KRUSKAL-WALLIS.....	104

TABELA 23 – TESTE DE MANN-WHITNEY PARA AS VARIÁVEIS DO BLOCO DE PRÁTICAS DE CUSTOS.....	105
TABELA 24 – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS PARA AS VARIÁVEIS DO BLOCO DE PRÁTICAS DE CUSTOS.....	105
TABELA 25 – TESTE DO QUI-QUADRADO PARA AS VARIÁVEIS DE PRÁTICAS DE CUSTOS.....	106
TABELA 26 – TESTE DO QUI-QUADRADO PARA AS VARIÁVEIS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS.....	107

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – VISUALIZAÇÃO DA QUESTÃO DE PESQUISA.....	22
FIGURA 2 – ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	25
FIGURA 3 – DEMONSTRAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO...40	
FIGURA 4 – APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS PELO CUSTEIO VARIÁVEL.....	41
FIGURA 5 – CINCO FORÇAS COMPETITIVAS.....	49
FIGURA 6 – ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER.....	51
FIGURA 7 – ESQUEMA DA CADEIA DE VALOR.....	60
FIGURA 8 – O SISTEMA HOTEL.....	72

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – PÚBLICO ALVO DOS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS.....	99
GRÁFICO 2 – ÁREA DE FORMAÇÃO DOS RESPONDENTES.....	101

1 INTRODUÇÃO

As mudanças no cenário econômico, o aumento da complexidade no modo de produção de bens e serviços e a intensificação da competitividade instigam as organizações a repensarem seus modelos, práticas e estratégias de gestão na busca de instrumentos capazes de municiar os gestores com informações estratégicas na tentativa de criar e sustentar vantagem competitiva.

A necessidade de as organizações se manterem competitivas tem revelado a importância das informações no processo de tomada de decisão. Nesse novo cenário, os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, na tentativa de avaliar o impacto da turbulência ambiental e utilizar a informação necessária para identificar as oportunidades e ameaças que o ambiente oferece à empresa (BEUREN, 2000). Assim, a escolha da alternativa adequada requer ferramentas cada vez mais sofisticadas capazes de atender à necessidade de informações gerenciais específicas.

No que tange às informações contábeis, as relacionadas a custo são de fundamental importância para uma gestão eficiente (GARRISON e NOREEN, 2001). Martins (2003, p. 22) corrobora com esse pensamento afirmando que a informação de custo é relevante para a tomada de decisão, pois, “consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito a conseqüências de curto e longo prazo”. Apesar da importância da informação de custos, os sistemas de informações contábeis tradicionais, caracterizam-se por gerar informações relativas à alocação de recursos, avaliação de resultados e desempenho tanto das áreas, quanto dos funcionários da organização, deixando de fornecer informações que dêem efetivo suporte ao processo de formulação de estratégias (ROCHA, 1999).

Essa deficiência de informações de custos voltadas para o processo de gestão, fez com que a Contabilidade Gerencial, desde a década de 80, fosse alvo de diversas críticas e talvez a mais contundente seja a de não ter acompanhado as mudanças ocorridas nas organizações, logo, não estaria dando sua contribuição aos tomadores de decisão (SHARMA, 2000).

Diante dos problemas detectados e que subsidiavam as críticas, novas práticas de Contabilidade Gerencial, capazes de produzir informações de custos que fornecessem respaldo às decisões organizacionais e que garantissem vantagens competitivas duradouras, foram propostas. Dentre essas práticas destaca-se a Gestão Estratégica de Custos – GEC, que

compreende as técnicas de custos sob um amplo contexto, orientadas para a estratégia organizacional.

Considerando o entendimento de Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 10), de que a Contabilidade Gerencial tem como objetivo “prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões”, nota-se a necessidade do alinhamento entre estratégias organizacionais e o objetivo da contabilidade.

Diante dessa necessidade, são crescentes as pesquisas envolvendo práticas de gestão de custos e prioridades estratégicas nas áreas de Administração e Contabilidade (SIMMONDS, 1981; DENT, 1990; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; OKUMUS, 2002; ROSLENDER e HART, 2003; PORTER, 2004). Esses trabalhos enfatizam a utilização das práticas de gestão de custos como elemento vital para implementação e sucesso da estratégia organizacional. Entretanto, apesar do aumento dos trabalhos envolvendo práticas de custos, ainda há necessidade de estudos nessa área, devido principalmente à necessidade de compreender o que se passa no ambiente interno das organizações.

1.1 Contextualização do Problema

O planejamento e implementação das estratégias organizacionais demandam, entre outras informações, as relativas aos custos, que frequentemente estão além da fronteira do ambiente interno da empresa (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997). A preocupação com os aspectos estratégicos no processo de gestão empresarial deu origem à Gestão Estratégica de Custos - GEC.

A GEC utiliza as informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização. Diante da relevância da GEC para a definição da estratégia organizacional este trabalho se propõe investigar a seguinte questão de pesquisa: **É possível identificar as prioridades estratégicas - diferenciação ou baixo custo - a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador?**

A resposta a este questionamento pode contribuir para um melhor desempenho da gestão no setor, uma vez que o segmento hoteleiro, assim como outros segmentos competitivos, busca oferecer preços atrativos, e, portanto não pode se descuidar dos seus custos, mas, ao mesmo tempo, precisa se diferenciar, para despertar e manter a preferência dos clientes.

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem como objetivo principal verificar se é possível identificar a prioridade estratégica de diferenciação ou baixo custo a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador.

1.2.2 Objetivos Específicos

Têm-se como objetivos específicos:

- [1] Explicitar, baseando-se em revisão literária, as práticas de custos e as prioridades estratégicas utilizadas pelos hotéis da Cidade do Salvador;
- [2] Verificar se os hotéis que adotam prioridade Estratégica de Diferenciação são, em princípio, são menos rigorosos com relação ao controle de custos;
- [3] Averiguar se os hotéis que adotam prioridade Estratégica de Baixo Custo tendem a adotar práticas de custos tradicionais que dão forte ênfase ao controle dos custos.
- [4] Verificar se é possível identificar a prioridade estratégica de diferenciação ou baixo custo a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador.

1.3 Justificativa

Diversos fatores concorrem à importância da investigação proposta. A complexidade e o dinamismo característicos do ambiente empresarial forçam as organizações, na tentativa de sobreviver, a constante análise das práticas adotadas em suas organizações (NASCIMENTO e REGINATO, 2007).

A definição das prioridades estratégicas é vista como fator importante para uma gestão efetiva (PORTER, 2004). Entretanto, prioridades estratégicas bem definidas por si só podem não ser suficientes para garantir vantagem competitiva e sucesso organizacional. Nesse sentido, práticas de gestão de custos vêm sendo desenvolvidas para apoiar essas prioridades.

Estudos evidenciam a importância das práticas de gestão de custos para subsidiar as estratégias organizacionais e obter vantagem competitiva (DENT 1990; CHENHALL e

LANGFIELD-SMITH, 1998; ROSLENDER e HART, 2003; CINQUINI e TENUCCI, 2007; CADEZ e GUILDING, 2008). A esse respeito Grundy (1996) afirma que atrelar custo à estratégia representa uma saída diante da pressão competitiva do mercado.

Até recentemente, a relação entre prioridades estratégicas e práticas de gestão de custos não era objeto de estudos e pesquisas empíricas no cenário nacional. A carência de pesquisas nessa área é destacada por Okumus (2002), o qual afirma que a maioria dos estudos na área foram desenvolvidos basicamente nos Estados Unidos e no Reino Unido.

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, no desenvolvimento de estratégias organizacionais para obter vantagem competitiva e se manterem competitivos. Cooper *et al.* (2001, p. 36) afirmam que “a importância econômica da indústria turística e seu impacto sobre economias, ambientes e sociedades são suficientemente significativas para que o tema mereça consideração acadêmica”.

O ambiente da indústria hoteleira é marcado pela alta competição, pois, cada hotel enfrenta a concorrência direta e indireta de outros hotéis. Vários hotéis oferecem uma vasta gama de produtos e serviços diferenciados, tais como, pontos de bônus de passageiro frequente, fácil acesso a correio de voz, computadores e serviço de processamento de texto e instalações para conferências. Além disso, os empreendimentos hoteleiros atuam no ambiente de mudanças constantes e consumidores cada vez mais exigentes. Tais fatores têm forçado gestores do setor a buscar vantagem competitiva sustentável.

Assim, a opção pelo setor hoteleiro justifica-se pela sua importância tanto no cenário mundial quanto para a economia brasileira e baiana. Tal relevância é refletida não só pelo seu potencial de gerar empregos e atrair investimentos internacionais, mas também pela sua participação ativa no Produto Interno Bruto (PIB) nacional. De acordo com a EMBRATUR (2008) a indústria hoteleira gerou entre 2005 e 2008 cerca de 230 mil empregos diretos e indiretos. Em 2008 obteve receita bruta de aproximadamente US\$ 9 bilhões, arrecadou mais de US\$ 1,8 bilhão em impostos, taxas e contribuições. Além disso, estima-se que, até 2010, a indústria hoteleira no Brasil receberá investimentos da ordem de R\$ 4 bilhões para construção de novos meios de hospedagem. Ainda com relação à relevância do setor hoteleiro, estima-se

que somente a hotelaria gerou 227.962 empregos diretos e indiretos de 2005 a 2008, quando grupos nacionais e internacionais investiram cerca de R\$ 3,4 bilhões.

Apesar da diversificação do turismo baiano, representado pelas zonas turísticas que compreendem desde o litoral até o interior, representadas por: Costa das Baleias, Costa do Descobrimento, Costa do Cacau, Costa do Dendê, Baía de Todos os Santos, Costa dos Coqueiros, Sertão, lagos do São Francisco, Chapada Diamantina e Caminhos do Oeste, o turismo baiano ainda está concentrado em grande parte na Região Metropolitana de Salvador.

A Cidade do Salvador, por possuir um dos maiores potenciais turísticos, além de ser o berço da História do Brasil, representado em um conjunto arquitetônico reconhecido como Patrimônio Cultural da Humanidade, é uma das capitais brasileiras que mais recebem turistas nacionais e internacionais no país. Além da grande concentração de turistas na capital baiana, a escolha pelo setor hoteleiro de Salvador justifica-se também pelo seu desenvolvimento nos últimos anos em função do aumento da demanda, decorrente do crescimento do turismo de lazer e eventos.

Dados da Associação Brasileira de Hotéis na Bahia – ABIH (2007) revelam que o número de meios de hospedagens cadastrados na cidade passou de 50 em 1997 para 130 em 2007. Esse crescimento pode ser notado não só pelo surgimento de pequenos empreendimentos caracterizados pelas pousadas, *hostels* (albergues) e hotéis de categoria simples, mas também pela inserção das grandes redes hoteleiras nacionais e internacionais na cidade, dentre elas a Accor, com as bandeiras Íbis, Sofitel e Mercure, a rede SolExpress, a Blue Tree e a rede Othon.

A competitividade no setor também tem levado os empreendimentos hoteleiros a buscar novas formas obter vantagens, como vem acontecendo com diversas cadeias internacionais. Estas, para aumentar a participação nos mercados, têm investido em segmentos pouco atendidos, como os de hotéis econômicos. Face à competitividade a gestão hoteleira torna-se fator relevante para a sobrevivência dos hotéis.

Alguns autores enfatizam que os parâmetros de gestão, baseados exclusivamente na maximização da taxa de ocupação, tornaram-se obsoletos, tornado-se necessários novos instrumentos de gestão que forneçam informações mais acuradas (MIA E PATIAR, 2001; LEITÃO, 2002 e; DIENG, 2005). Nesse contexto, a informação de custos torna-se relevante para evidenciar o grau de competitividade no mercado da empresa hoteleira, pois, com tais

informações consegue-se definir o cálculo do preço mínimo da oferta dos serviços, rentabilidade dos clientes departamentos, ponto de equilíbrio do estabelecimento.

A necessidade de associar a contabilidade e a gestão estratégica tornou-se importante, principalmente para o setor hoteleiro que, busca por informações estratégicas capazes de auxiliar no processo de gestão com intuito enfrentar a competitividade e redefinirem seu posicionamento no mercado atual. Dessa forma, salienta-se a necessidade de serem desenvolvidos estudos empíricos que permitam conhecer melhor a realidade dos empreendimentos hoteleiros, uma vez que os resultados desses estudos forneceriam aos gestores subsídios para que percebam e compreendam a complexidade que envolve as mudanças do ambiente organizacional em que atuam.

1.4 Definições Operacionais

Na tentativa de esclarecer alguns aspectos referentes à questão orientadora deste estudo, bem como à eliminação de eventuais expectativas do leitor que não estejam aqui contempladas no escopo do trabalho, essa subseção destina-se à explanação das definições operacionais. Nesse intuito, a Figura 1, fornece as noções gerais e significados das variáveis objetos de exploração.

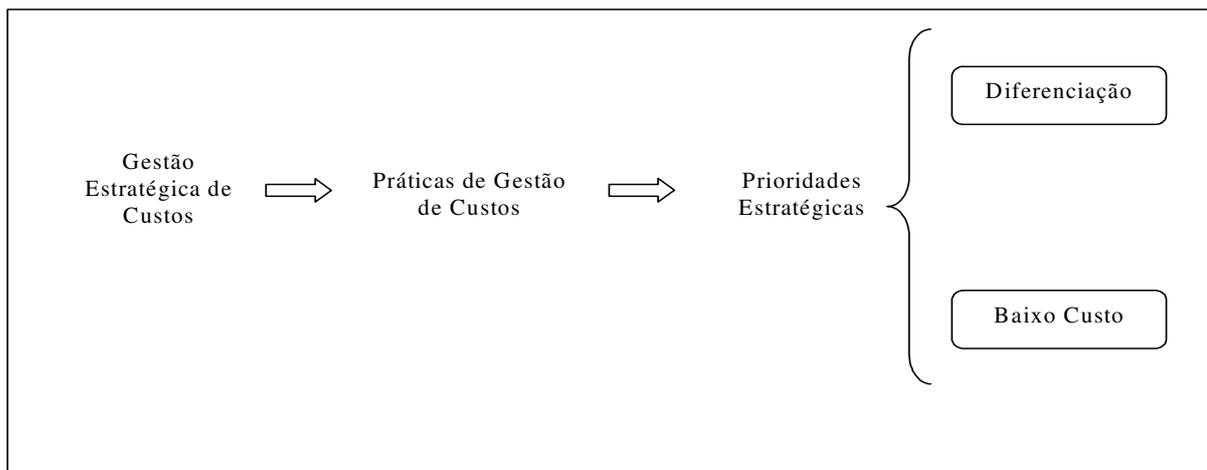


FIGURA 1 – VISUALIZAÇÃO DA QUESTÃO DE PESQUISA
Adaptado de Espejo (2008).

- a) **Gestão de Custos:** processo que identifica, coleta, mede, classifica e relata informações que são úteis aos gestores no processo de custeio (determinação de quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN e MOWEN, 2003, p. 28).

- b) **Práticas de Gestão de Custos:** conjunto de sistemas, métodos, ferramentas e técnicas de custos que possam ser utilizados para gerar informações de custos úteis ao processo de tomada de decisão (CADEZ e GUILDING, 2008).
- c) **Gestão Estratégica de Custos:** compreende um conjunto de técnicas de contabilidade de custos estrategicamente orientadas para a estratégia da empresa (CADEZ e GUILDING, 2008).
- d) **Prioridades Estratégicas:** conjunto de ações que a empresa enfatiza para obter vantagem competitiva duradoura e competir no mercado. Essas prioridades podem ser definidas com base em duas abordagens, definidas por Porter (2004): **Diferenciação e Baixo Custo**. A estratégia de diferenciação busca satisfazer e surpreender o cliente por meio de elevada qualidade e serviço personalizado, enquanto que a de Baixo Custo direciona a empresa a competir oferecendo seus produtos por preços menores que a concorrência.

Apesar de definir três estratégias genéricas (diferenciação, baixo custo e enfoque), Porter (2004) afirma que ao adotar a estratégia de enfoque a empresa pode atingir duas variáveis: a diferenciação ao atender melhor as necessidades de seu público-alvo particular, ou ainda, a liderança em custos por enfatizar custos mais baixos para atender o nicho desejado, por isso tal estratégia não se caracteriza como um posicionamento estratégico e sim uma forma de alcançar a posição estratégica desejada.

1.5 Delimitações da pesquisa

Para execução dessa pesquisa, as seguintes delimitações são necessárias:

- a) **Quanto às práticas de gestão de custos:** optou-se por investigar os métodos de Custeio por absorção, variável e baseado em atividades e as seguintes ferramentas de custos: orçamento, margem de contribuição, margem bruta, rentabilidade por cliente e planejamento estratégico formal (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; ARAÚJO, 2001; DIENG, 2005; RECKZIEGEL, SOUZA e DIEHL, 2007 e; CINQUINI e TENUCCI, 2007).
- b) **Quanto às prioridades estratégicas:** foram selecionadas as estratégias genéricas de PORTER (2004): **diferenciação e baixo custo**. Estas prioridades são utilizadas com frequência em trabalhos na área tais como: KOTHA, S. e VADLAMANI, B. L., 1995;

CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; ARAÚJO, 2001; DIENG, 2005 e; CINQUINI e TENUCCI, 2007.

- c) **Quanto às empresas pesquisadas:** o foco desta pesquisa são os Hotéis instalados na Cidade do Salvador cadastrados junto à Associação Brasileira de Hotéis da Bahia – ABIH - Ba no ano de 2008; ainda em relação às empresas pesquisadas, optou-se por trabalhar com os hotéis classificados como 3, 4 e 5 estrelas.
- d) **Quanto aos respondentes:** optou-se por ter como respondentes da pesquisa os responsáveis pela gerência. Ressalta-se que essa escolha deve-se à compreensão dos objetos de pesquisa em estudo.

1.6 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho está estruturado em sete capítulos e na tentativa de facilitar seu entendimento tal estrutura está ilustrada na Figura 2. O primeiro capítulo compreende esta introdução contempla ainda a contextualização do problema e a questão de pesquisa, os objetivos, definições operacionais, justificativa, delimitações da presente pesquisa e a organização do trabalho propriamente dito.

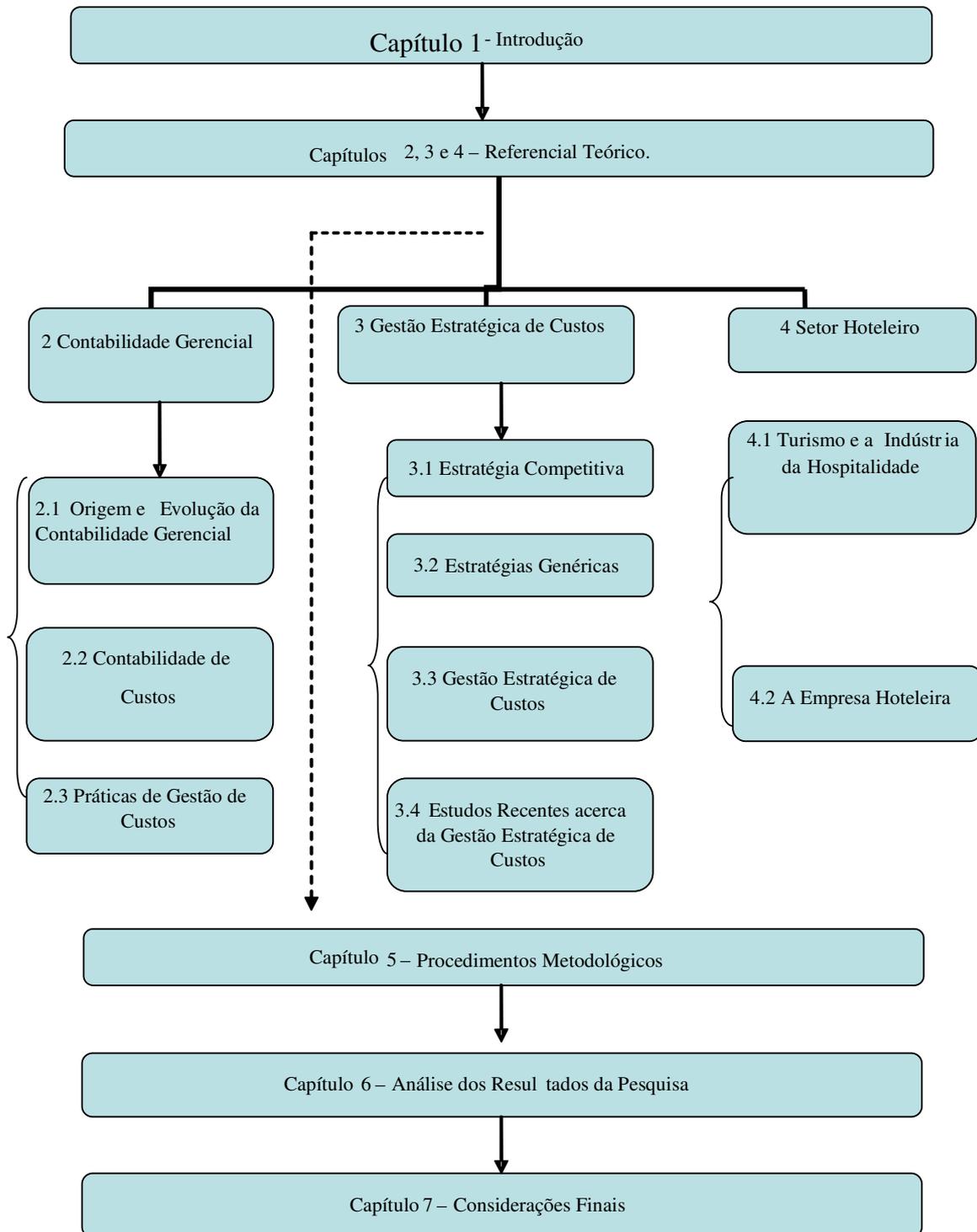


FIGURA 2 – ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO
 Fonte: Adaptado de Espejo (2008).

Os capítulos 2, 3 e 4 representam a base teórica na qual este estudo fundamenta-se. O capítulo 2 enfatiza a Contabilidade Gerencial e de custos. Esta seção aborda ainda definição das práticas de gestão de custos adotadas no trabalho.

Ainda com relação ao referencial teórico, o capítulo 3 aborda a gestão estratégica de custos como ferramenta contábil, definindo conceitos, origens e princípios norteadores para sua aplicação na organização. O capítulo 4 caracteriza os empreendimentos hoteleiros, objetos de estudo deste trabalho, apontando suas principais características e relevância econômica.

O capítulo 5 enfatiza os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa. São definidos o tipo de pesquisa, as hipóteses a serem testadas, a população e amostra, bem como o instrumento de pesquisa e a técnica de coleta de dados.

A análise dos resultados, descrita na seção 6 demonstra a utilização das técnicas estatísticas empregadas tais como: estatística descritiva, análise fatorial e testes de hipóteses não-paramétricos. Por fim, o capítulo 7 apresenta as considerações finais. Além dos capítulos descritos, este trabalho apresenta as obras citadas na pesquisa e os apêndices com o questionário utilizado para coleta de dados e outras informações que se fizeram necessárias.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL E DE CUSTOS

Esta seção objetiva conceituar e caracterizar a Contabilidade Gerencial - CG. Para proporcionar maior compreensão do assunto, o capítulo está subdividido em três subseções. A primeira faz uma descrição acerca do surgimento da contabilidade e sua evolução até a CG. A segunda aborda a contabilidade e a gestão de custos. Por fim, descreve-se as práticas de gestão de custos adotadas no trabalho.

2.1 Origem e evolução da Contabilidade Gerencial

Estudos evidenciam a utilização da Contabilidade pelo homem primitivo desde os primórdios da civilização. De acordo com Johnson e Kaplan (1996 p. 5):

Historiadores demonstram que informes contábeis têm sido preparados há milhares de anos. Registros contábeis, remontando às antigas civilizações, foram encontrados em blocos de pedra... A necessidade de registrar informações sobre transações comerciais tem existido sempre que as pessoas têm comecado entre si nos mercados de troca.

Com desenvolvimento das sociedades e da escrita, a contabilidade passou ser feita com a representação dos números, ainda que de modo rude, para controle da produção agrícola e da criação de animais. Nesse período basicamente só existia a Contabilidade Financeira, que, desenvolvida na Era Mercantilista atendia bem às necessidades das empresas comerciais.

Durante muito tempo, os contadores trabalharam para cumprir exigências da Contabilidade Financeira. Com isso, as práticas da CG e de custos ficaram estagnadas. Até meados da década de 80, tanto as práticas de CG quanto as de custos não se diferenciavam muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra.

O crescimento populacional, no século XVIII e o desenvolvimento dos transportes trouxeram maior demanda de produtos e mercadorias. A criação da máquina a vapor e dos grandes teares nas indústrias revolucionou e acelerou o modo de produção industrial. Nesse cenário, a burguesia industrial, ávida por maiores lucros e menores custos na produção acelerada, buscou alternativas para melhorar a produção. Pode-se apontar também que a revolução industrial causou um impacto profundo no processo produtivo. As mudanças tecnológicas iniciadas nesse período, onde a fase predominantemente agrícola deu lugar à fase da mecanização dos sistemas de produção.

O desenvolvimento da indústria nesse período, fez com que a função do contador para avaliar estoques e apurar o resultado do período se tornasse mais complexa, pois, na produção industrial, os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção passaram a compor o custo dos produtos. Tal complexidade e a mecanização dos sistemas de produção favoreceram o desenvolvimento da contabilidade de custos, que passou a ser considerada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho de uma nova função da contabilidade: a gerencial (MARTINS, 2003).

Nesse cenário, a informação tornou-se um diferencial competitivo para o controle efetivo e eficaz dos recursos da organização e conseqüentemente para a gestão das mesmas. Dentre as diversas informações disponíveis ao gestor, a informação contábil tem sido apontada pela literatura como um recurso eficaz para auxiliar no alcance dos objetivos organizacionais. Tal utilidade favoreceu o desenvolvimento da área da contabilidade voltada para a geração de informações destinadas ao usuário interno fornecidas pela CG. Esta, desde a sua concepção, surgiu para atender os propósitos de planejamento e gestão de curto e longo prazo nas organizações (HORNGREN, 1965). Ricardino (2005) aponta três teorias para a origem da CG:

- A primeira indica seu surgimento após a II Guerra Mundial e atribui seu desenvolvimento a fatores como: aumento da competição empresarial, a busca pela redução de custos, o rápido avanço tecnológico entre outros;
- A segunda teoria relaciona o surgimento da CG à Revolução Industrial. Essa teoria se apóia na obra “*The Relevance Lost*” de Johnson e Kaplan, publicada em 1987, na qual os autores evidenciam o conhecimento das técnicas de CG desde 1925 e;
- A terceira teoria fundamenta-se em pesquisas inglesas na década de 90 e relaciona as origens da CG a procedimentos contábeis para fins gerenciais, em uso na Inglaterra desde o século XIII.

Embora não haja um consenso sobre sua origem, o conceito e o objetivo da CG são bem definidos. A *American Accounting Association* – AAA (1981, p. 8) define a CG como:

“o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeira utilizadas pela gestão para

planejar, avaliar e controlar dentro da organização e assegurar a utilização adequada e responsável de seus recursos¹.

Seu objetivo principal é coletar dados econômicos, mensurá-los monetariamente, registrar, analisar e reportar as informações através de relatórios que contribuem para a tomada de decisão. O fornecimento de informações relevantes ao processo decisório e a sua efetiva utilização é relevante tanto para a tomada de decisão quanto para o planejamento e implementação das estratégias organizacionais. Nesse sentido Souza *et al* (2007, p. 1) enfatizam que:

“O objetivo da CG parece perfeitamente claro gerar informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas da atividade empresarial e nas projeções de operações futuras visando cumprir seus objetivos (geração de lucro, superávit e outros)”.

Para Anthony (1970, p. 2-3), a CG “refere-se à informação contábil que é útil ao gestor”. Essa necessidade de gerar informações aos usuários internos em prol do alcance dos objetivos organizacionais é enfatizada por Ricardino (2005, p. 10) quando define a CG como:

[...] um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltados à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

Iudícibus (1998, p. 21) ressalta que a CG “num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Como a CG está inteiramente ligada à administração da empresa os profissionais de ambas as áreas devem estar muito próximos para facilitar a troca de informações úteis ao processo decisório. De forma geral, pode-se afirmar que a CG é o ramo da contabilidade voltada para dentro da empresa. O Quadro 1 descreve as principais características da CG.

¹ “*Management accounting is the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of financial information used by management to plan, evaluate, and control within an organization and to assure appropriate use of and accountability for its resources.*”

Cientela	Interna; Funcionários, administradores e executivos
Propósito	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores.
Data	Atual, orientada para o futuro
Restrições	Desregulamentada; sistemas e informações detreminadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores
Natureza da Informação	Subjetiva; sujeita a juízo de valor; válida; relevante.
Escopo	Desagregada; informa decisões e ações locais.

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Fonte: Atkinson *et al.* (2000, p. 38).

Os sistemas de CG tradicionais, ao não propiciarem informações oportunas e adequadas aos novos modelos de gestão, tornaram-se obsoletos e inadequados à realidade atual (JOHNSON e KAPLAN, 1996). Diante da necessidade de informações mais acuradas para o processo decisório, a CG evoluiu, deslocando seu papel de “simples” fornecedora de informações de custos e de controle financeiro, para assumir um papel mais “sofisticado” criando valor através da melhor utilização dos recursos (pessoal, físico, tecnológico) organizacionais.

Essa mudança no papel da CG evidencia a amplitude do conceito. Sob essa óptica Figueiredo e Caggiano (2004, p. 36-38) apontam que a CG deve congrega os conceitos de orçamento, contabilidade e de custos. O orçamento refere-se aos “planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente”. A contabilidade é vista como “um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisões”. Já os custos são “medidas essencialmente monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos”.

A preocupação inicial dos contadores de utilizar a informação de custos somente para resolver problemas de mensuração, fez com que esse ramo da contabilidade deixasse de se desenvolver no campo gerencial por um longo período. Entretanto, a preocupação dos gestores em maximizar o valor da empresa, através da tomada de decisão relevou a importância da informação de custos no âmbito das decisões empresariais (SOUZA e CLEMENTE, 2007). Tal importância favoreceu, nos últimos anos, o desenvolvimento da contabilidade de custos.

2.2 Contabilidade de Custos

Hansen e Mowen (2003, p. 28) afirmam que a contabilidade de custos “tenta satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira e gerencial” e tem como intuito gerar informações sobre: os custos de produtos e serviços; desempenho dos setores que compõem a entidade e; subsidiar o planejamento e o controle das organizações na busca por melhores resultados.

Diante do exposto, Leone (1995, p. 18) define contabilidade de custos como:

o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

A maioria dos procedimentos de custos utilizados no século XX foram desenvolvidos entre 1880 e 1925. Até 1914 buscava-se o custeio gerencial do produto, utilizando informações para tomadas de decisões estratégicas. Desse período até 1925, a ênfase passou do custeio para o estoque dos produtos, avaliando os custos de manufatura. As décadas que seguiram a Segunda Guerra Mundial foram marcadas pelo crescimento econômico e deram mais segurança aos sistemas contábeis. A impressão de terem lucros altos fez com que as organizações não sentissem necessidade de informações mais acuradas, fazendo com que o papel gerencial da contabilidade de custos ficasse estagnado.

Porém, nas décadas de 1950 e 1960 esforços foram feitos para melhorar a utilidade dos sistemas de custos visando gerar informações úteis aos usuários internos para tomada de decisão. Com o aumento da competição internacional nos anos seguintes, as margens de lucro das organizações foram reduzidas, ressaltando a importância do custeio preciso dos produtos e o aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas (HANSEN e MOWEN, 2003, p. 30).

Em relação às funções da contabilidade de custos Martins (2003, p.21) afirma que:

[...] a Contabilidade Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação [...]

Essa visão é compartilhada por Leone (1997, p.19-20) o qual afirma que a Contabilidade de Custos busca “produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como

auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

2.3 Conceito e classificação dos Custos

Custo é definido por Martins (2003, p. 25) como o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviço. O termo custo é utilizado no setor industrial e refere-se ao sacrifício de recursos na aquisição de insumos que serão utilizados na produção de outros bens/serviços. Corroborando com Martins, Bruni e Famá (2004, p.27) ressaltam que os custos são “gastos consumidos pelos produtos ou serviços durante a fase de elaboração”.

O custo representa um desembolso de recursos e, muitas vezes, é entendido também como despesa. Sobre esse aspecto alguns autores chamam a atenção quanto ao emprego dos termos “custo e despesa”, pois, muitas vezes, são utilizados como sinônimos. Para diferenciar esses termos, 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.

No que diz respeito à conceituação de custo e a diferença entre custos e despesas, Atkinson *et al.* (2000, p.125) caracterizam os custos, destacando a sua capacidade de gerar benefícios quando ressaltando que o “custo é definido como o valor monetário de bens e serviços gastos para obter benefícios reais ou futuros. Custos não são necessariamente o mesmo que despesas. Despesas são relatadas na demonstração de resultados”.

A relevância da classificação dos custos decorre da necessidade dos gestores compreenderem os diferentes custos utilizados na fabricação de determinado produto. Entretanto, somente as informações de custos referentes aos insumos utilizados na fabricação não são suficientes para a tomada de decisões, pois, os gestores necessitam conhecer os diferentes tipos de custo associados ao processo produtivo como um todo. (MAHER, 2001). A importância da classificação dos custos é apontada por Bruni e Famá (2004, p.31) quando 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).

No tocante à classificação dos custos, quanto à sua forma de apropriação aos custos, estes são classificados em diretos e indiretos. Souza e Clemente (2007, p.27) definem custos diretos como “todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produtos”, ou seja, são os custos que podem ser facilmente identificados e alocados aos produtos, enquanto que nos custos indiretos “os atributos de facilidade e contagem não estão presentes”, isto é, os custos não podem ser identificados de forma economicamente viável e por isso são alocados ao objeto de custos através de métodos de rateio.

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

Em relação ao volume de produção os custos são classificados em fixos e variáveis. O custo fixo é aquele que “permanece inalterado no total por um dado período de tempo, apesar de mudanças amplas no nível relativo de atividade ou volume total” (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 28), ou seja, os custos fixos não variam qualquer que seja o volume de atividades. Já os custos variáveis “mudam no total, em proporção às mudanças no nível relativo de atividade ou volume total” (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 28).

Considerando a relevância das informações de custos no atual ambiente competitivo, os gestores, necessitam compreender a estrutura de custos das organizações com o intuito e otimizar as decisões gerenciais. Ao entender os padrões de comportamento de seus custos, os gestores conseguem obter vantagens competitivas. Essa análise de custos deve basear-se em decisões tomadas e seus impactos futuros. Horngren *et al.* (2000, p. 270) afirmam que “[...] o objetivo de tomar decisões é selecionar linhas de ação para o futuro. Nada pode ser feito para modificar o passado. [...]”. Considerando a relevância das informações de custos no ambiente competitivo, os gestores procuram entender cada vez melhor a estrutura de custos das suas organizações para poderem otimizar suas decisões gerenciais.

No que tange às decisões, Garrison e Noreen (2001, p.39) expõem que:

[...] envolvem a escolha entre alternativas. Nas decisões empresariais, cada alternativa têm 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.

A melhor compreensão da estrutura de custos, aliada ao desenvolvimento de novas técnicas foram fundamental para o desenvolvimento de um campo mais amplo dentro da contabilidade de custos: a gestão de custos, a qual atualmente ocupa papel de destaque no processo decisório de diversas organizações.

A gestão de custos é entendida por Hansen e Mowen (2003, p. 28) como o processo que “identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações úteis aos gestores para custeio, planejamento, controle e tomada de decisão”. Diferente da contabilidade de custos que analisa a estrutura de custos dentro da organização, a gestão de custo possui uma visão mais abrangente, analisando os custos em toda a cadeia de valor, ou seja, analisa a estrutura de custos desde a compra da matéria-prima até a entrega do produto ao cliente final, bem como nos serviços de pós-venda.

Hornigren *et al* (2004, p. 3) enfatizam que não há um consenso na definição de gestão de custos e, com base numa visão ampla, a definem como um conjunto de “abordagens e atividades dos administradores voltadas para as decisões de planejamento e controle de curto e longo prazo, que agregam valor aos clientes e reduzem os custos de produtos e serviços”. Essa visão possibilita ao gestor verificar as oportunidades reais de reduzir custos, eliminar as distorções de valor no custo dos produtos e obter vantagem competitiva. Assim, conclui-se que o cálculo, a análise do custo e a obtenção de informações de custos para planejamento, controle, avaliação por parte dos gestores são aspectos inerentes à gestão de custos.

Entretanto, o ambiente econômico atual, marcado pela competição, crescimento do setor de serviços e orientações organizacionais voltadas para o cliente tornaram o foco da gestão de custos mais amplo, na tentativa de que os gestores pudessem gerir com mais eficiência a cadeia de valor e atendessem melhor as necessidades dos clientes. Nesse intuito, novas práticas de gestão de custos foram desenvolvidas e incorporadas as já existentes. Algumas dessas práticas, bem como as práticas tradicionais são descritas na subseção seguinte.

2.4 Práticas de Gestão de Custos

Nesta seção, são apresentadas as práticas de gestão de custos adotadas nesta pesquisa. Essas práticas são definidas por Cadez e Guilding (2008) como o conjunto de sistemas, métodos,

ferramentas e técnicas de custos que possam ser utilizados para gerar informações de custos úteis ao processo de tomada de decisão. Esse conjunto de ferramentas, métodos e sistemas de custeio é que formam a base da gestão de custos. As práticas adotadas no estudo são: os sistemas de acumulação de custos: por ordem e por processo; os métodos de custeio: absorção, variável e baseado em atividades – ABC; análise Custo-Volume-Lucro - CVL (margem de contribuição); margem bruta; custo-padrão; orçamento; planejamento estratégico formal e rentabilidade por cliente.

As práticas de gestão de custos adotadas foram selecionadas com base em trabalhos nacionais e internacionais sobre o tema, destacando-se Chenhall e Langfield-Smith (1998); Roslender e Hart (2003); Pavlatos e Paggios (2007); Reckziegel, Souza e Diehl (2007); Abdel-Kader (2008); Santos e Almeida (2008) e; Souza *et al* (2007).

2.4.1 Orçamento

O planejamento, a direção e o controle são funções básicas que visam atender aos propósitos organizacionais. O planejamento compreende ações estruturadas definidas no intuito de obter resultados elevados com o mínimo de recursos necessários; a direção objetiva concretizar as ações planejadas, através dos indivíduos que compõem a organização, enquanto que o controle procura assegurar que todas as ações estejam sendo executadas de acordo com o planejamento.

O Controle, uma vez que monitora todas as outras funções tornou-se relevante no processo de gestão. Sem controle, não se consegue verificar se as estratégias adotadas estão gerando os resultados esperados. Além disso, o alcance dos objetivos é verificado e divulgado através da comparação dos resultados pretendidos com os alcançados. Tal comparação é realizada através orçamento, este é definido por Anthony e Govindarajan (2001, p.45), como “um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano”, ou seja, é um plano consistentemente estruturado, que deve relacionar diversos aspectos no contexto empresarial constituídos pelos objetivos, promover a comunicabilidade entre os sistemas e a sua validade enquanto sistema de informação seja para análise de desempenho ou controle.

Horngren, Sudeh e Stratom (2004, p. 230) definem orçamento como:

um plano de negócios formal. Todos os gestores fazem algum tipo de planejamento. Algumas vezes, os planos não são expressos. Tais planos podem funcionar em uma pequena organização, mas assim que esta cresce os planejamentos informais deixam

de ser suficientes. Um plano mais formal – um sistema orçamentário – se torna uma necessidade.

Na sua concepção, o orçamento foi utilizado pelos gestores públicos como instrumento capaz de auxiliar o planejamento e controle dos recursos do Estado. No período de 1900 a 1930, com o aumento de escala de produção e a complexidade das atividades organizacionais o orçamento passou a ser utilizado pelas organizações executando funções importantes de controle, e mais tarde para avaliação de desempenho (PERERA, 1998, p. 4).

Dentre as diversas funções do orçamento, Hansen e Stede (2004, p. 418) descrevem quatro razões principais para a utilização do orçamento:

- [1] Planejamento operacional: está relacionado às atividades principais e de curto prazo da empresa, buscando desenvolver meios de controle e acompanhamento;
- [2] Avaliação de desempenho: busca, através do monitoramento, fazer a comparação com outras bases de dados ou até mesmo com parâmetros pré-estabelecidos visando minimizar distorções entre o real e o orçado;
- [3] Comunicação de objetivos: trata da disseminação das decisões da alta gerência para toda a organização e;
- [4] Formação estratégica: diz respeito às práticas de gestão adotadas pelas organizações através do orçamento, principalmente relacionada com a tomada de decisão.

Orçamento é a expressão do planejamento das operações organizacionais num período específico. Como instrumento de controle no planejamento operacional, o orçamento permite traduzir as metas e as estratégias da organização em termos operacionais, compara resultados reais com os planejados. Quando utilizado para o planejamento, auxilia os gestores a coordenar diversas atividades dentro da organização, facilitando a comunicação interna e o desenvolvimento de estratégias organizacionais.

Devido às suas aplicações gerenciais Frezatti (2006, p. 44) ressalta a importância do orçamento afirmando que este é “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o accountability, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230) destacam a utilidade e benefícios do orçamento enfatizando que:

A maioria das organizações empresariais usa orçamentos para focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, não apenas no limite de gastos. Os orçamentos destacam antecipadamente os problemas potenciais e as vantagens, permitindo aos gestores tomar atitudes para evitar esses problemas ou usar sabiamente as vantagens.

Algumas pesquisas em CG assumem o orçamento como função de diagnóstico e embora a sua utilização para fins gerenciais tenha ocasionado bons resultados (ABERNETHY; BROWNELL, 1999, p. 191). Vale ressaltar que o estabelecimento de metas rígidas pelo orçamento pode acarretar o “engessamento” da organização, causando maiores problemas ao invés de facilitar a gestão.

2.4.2 Métodos de Custeio

Martins (2003, p. 37) elucida que “Custeio significa apropriação de custos”. Essa apropriação é feita através dos métodos de custeio, que para Horngren *et al* (2004, p. 89) são entendidos como a maneira que os custos são acumulados para facilitar as decisões.

Os métodos de custeio de acordo com Souza e Clemente (2007, p. 56) “foram concebidos em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”. Um sistema de custeio deve mensurar e alocar os custos aos produtos de forma precisa, minimizando os erros e as distorções dos preços dos produtos. Guerreiro (1984, p. 26) enfatiza que “todo sistema de custos apresenta três características fundamentais”:

[1] Quanto à forma de acumulação de custos: por ordem ou processo;

[2] Quanto ao momento de apuração de custos: pós-determinados [reais ou históricos] ou pré-determinados [estimados e padrões];

[3] Quanto à composição do custo do produto: direto [variável] ou por absorção.

Quanto à primeira característica, a transferência de custos aos produtos e serviços pode ser realizada por meio de dois sistemas de acumulação: o sistema de custeio por ordem de produção e o sistema de custeio por processo. A adoção ou não de determinado sistema vai depender do objeto de custo e das características do processo produtivo de cada organização.

O sistema de acumulação por ordem de produção tem como objeto de custo “uma unidade ou unidades múltiplas de um produto ou serviço distinto” (HORNGREN *et al*, 2004, p. 90). Esse sistema é utilizado quando os produtos são facilmente identificados como lotes de produtos como em organizações que trabalham com linhas de produção diferentes tais como: indústrias pesadas, fabricantes de equipamentos especiais e empresas de construção civil. Como os

produtos/serviços fabricados nessas organizações são diferentes, essa forma de acumulação facilita o acompanhamento individual de cada linha de produção (BRUNI e FAMÁ, 2002).

O sistema de acumulação por processo é utilizado em linhas de produção contínua, onde os produtos são padronizados. Nesse sistema, o objeto de custo “é a massa de unidade de um produto ou serviço idêntico ou similar” (HORNGREN *et al*, 2004, p. 90). Esse sistema de acumulação é comum em empresas como fábrica de cimentos, açúcar e álcool, pois, como geralmente reflete todo o processo da produção o sistema de acumulação por processo facilita a criação de centro de custos.

Esses sistemas também apresentam formas de contabilização dos custos diferentes. No Sistema por ordem os custos são acumulados em uma conta para cada ordem de encomenda e essa conta só para de receber custos quando a encomenda estiver encerrada. Já no sistema por processo os custos são acumulados em contas representativas nas diversas linhas de produção, essas contas são encerradas por período de tempo (mês, trimestre, semestre, etc.), não havendo encerramento das contas à medida que os produtos são acabados e estocados (Martins, 2003).

Em relação à segunda característica, o momento de apuração dos custos pode ser: pós-determinado - real ou histórico e; pré-determinados, que podem ser estimados ou padrões (Guerreiro, 1984). O custo real é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores reais dos recursos consumidos e seu custo de produção só é conhecido após a conclusão de todo o processo. Os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumos não possuem base metodológica rigorosa e nem tampouco envolve compromisso de atingi-los.

O custo-padrão tem como objetivo principal oferecer “suporte para o controle dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos” (BORNIA, 2002, p. 89). É com base no custo-padrão se realiza a comparação entre o custo efetivamente incorrido como custo planejado, podendo-se apurar as diferenças ocorridas entre os valores reais e os orçados, permitindo planejamento efetivo dos custos, acompanhamento da execução, controle das alterações e possíveis correções necessárias.

Com relação à composição dos custos, os métodos usualmente utilizados são: custeio por Absorção; Variável e; Baseado em Atividades. Estes, são descritos nas seções subseqüentes.

2.4.2.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é o “método derivado de aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados” (MARTINS, 2003, p. 37). O custeio por absorção absorve todos os custos utilizados para sua produção (SOUZA e CLEMENTE, 2007). Para Horngren *et al* (2004, p.270) o custeio por absorção “[...] é um método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto. Ou seja, o produto ‘absorve’ todos os custos de produção”, independente de serem custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos.

Sobre a concepção do custeio por absorção Souza e Clemente (2007, p.57) afirmam que:

“[...] no contexto de produção em massa em que foi concebido, as operações eram padronizadas, havia pouca diversificação de produtos... o paradigma de produção em massa – produzir em grandes lotes para diluir os custos fixos e depois empurrar a produção – encontrou respaldo no pensamento econômico vigente à época, orientado segundo a lei da Say. De acordo com a lei da Say, a produção encerrava em si mesma a riqueza, dado que a venda era uma consequência natural do ato de produzir”.

Nesse contexto, o custeio por absorção divide a empresa em duas partes: a fábrica e a atividade comercial (administração) e é como se esta última estivesse a adquirir os produtos elaborados na fábrica por um valor total que cobrisse tudo o que esta gastou para produzi-los. A alocação dos custos em diretos e indiretos segue o pensamento taylorista de que todos os recursos consumidos o processo produtivo integram o custo do produto (SOUZA e CLEMENTE, 2007). Assim, todos os custos de fabricação são atribuídos aos produtos e só serão descarregados para despesas que afetam o resultado do período quando forem vendidos.

A Figura 3 demonstra a utilização do custeio por absorção por uma empresa de manufatura.

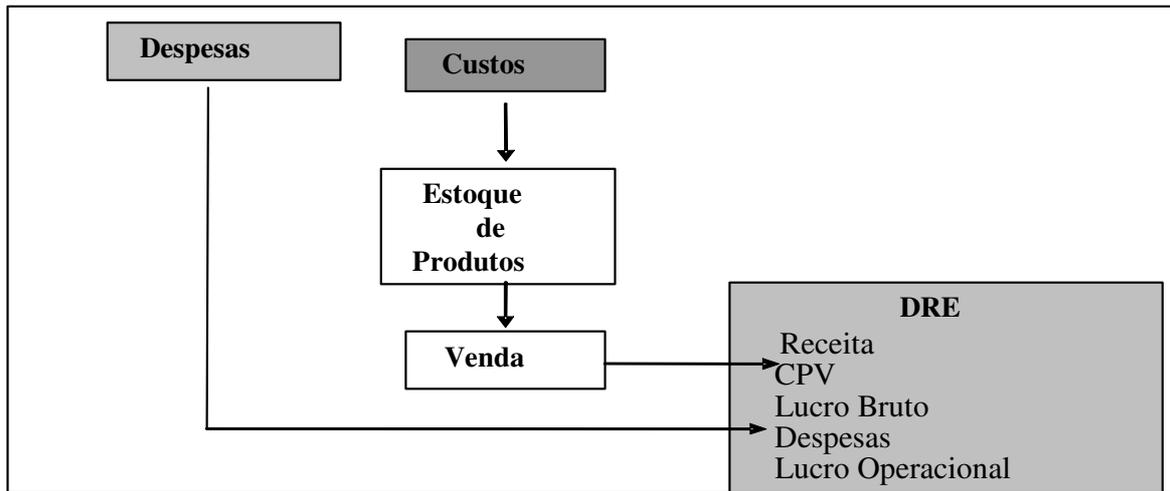


FIGURA 3 – DEMONSTRAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO
 Fonte: Martins (2003, p. 37).

A alocação dos custos diretos aos produtos é realizada através da identificação do consumo efetivo de cada produto. Enquanto que a apropriação dos custos indiretos de fabricação é feita através do rateio, um critério escolhido de forma arbitrária, que muitas vezes gera distorções. Para tentar minimizar as distorções do rateio Garrison e Noreen (2001, p.61) enfatizam que este deve ser “um critério de alocação comum a todos os produtos e serviços da companhia como, por exemplo, horas de mão-de-obra direta ou horas-máquina”.

Apesar de ser utilizado pela legislação fiscal e para fins de auditoria externa, o custeio por Absorção não é considerado um método eficiente para fins de gerenciais. As principais críticas a esse método são destacadas por Bruni e Famá (2002, p.181):

- [1] as distorções no custo dos produtos ao alocar os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários que não conseguem refletir a realidade;
- [2] o método não permite 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 e;
- [3] os gestores não têm informações sobre oportunidades de otimizar processos, eliminando desperdícios, promovendo o contínuo aperfeiçoamento de atividades.

Para Martins (2003, p.197-198) o fato do custeio por Absorção apropriar os custos fixos aos produtos faz com que este não seja um bom instrumento de tomada de decisão. O autor ressalta alguns problemas para essa apropriação: como os custos fixos existem independentemente da produção e por isso não devem ser alocados aos produtos através de

rateio e; por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, os custos fixos quase sempre são distribuídos baseados em critérios arbitrários de rateio, ocasionando distorções nos custos dos produtos e muitas vezes não consegue refletir a realidade.

2.4.2.2 Custeio Variável

Esse método de custeio, que tem como pressuposto básico a venda como elemento gerador de riqueza para a organização, tem suas raízes na sociedade norte-americana do início da década de 30 (SOUZA e CLEMENTE, 2007). Custeio variável ou custeio direto significa apropriação de todos os custos variáveis diretos ou indiretos aos produtos.

Por esse método só é feita a apropriação dos custos variáveis sejam eles diretos ou indiretos aos produtos, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas sendo descarregadas diretamente no resultado do exercício. A figura 4 demonstra a apropriação dos custos pelo custeio variável.

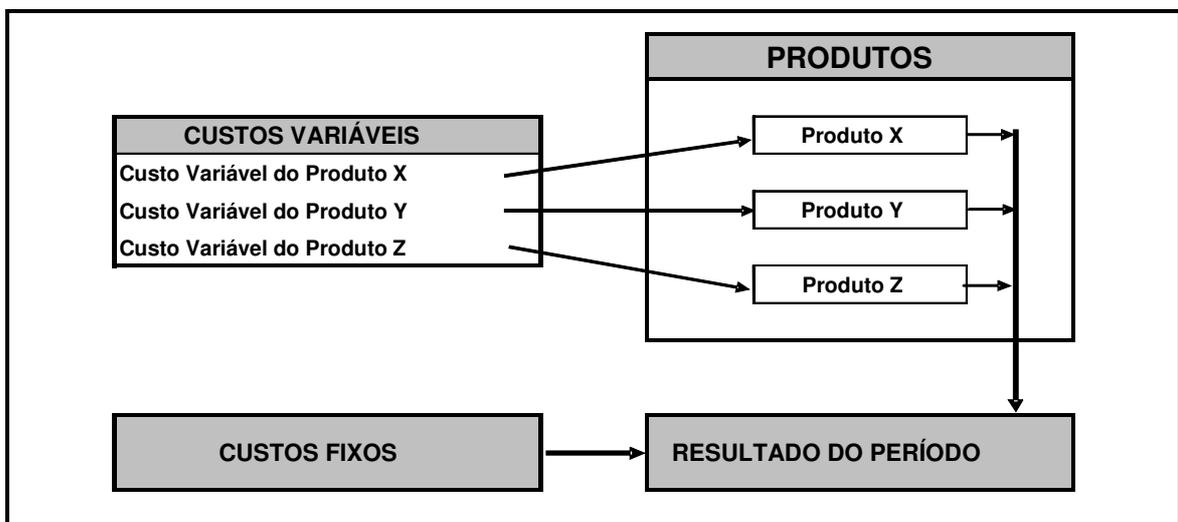


FIGURA4 – APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS PELO CUSTEIO VARIÁVEL

Fonte : A autora

O custeio variável parte do pressuposto que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma, enquanto que, para o custeio por absorção, isso necessariamente não ocorre, ou seja, produção de bens é o elemento gerador de riqueza. A diferença de valores na demonstração do resultado de um critério e outro encontra-se no custo fixo que foi incorporado aos estoques no custeio por absorção.

O Custeio Variável origina um conceito gerencial muito importante: a Margem de Contribuição. Esta é determinada pela diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. Esse conceito contribui tanto para a absorção dos custos fixos como para a obtenção do lucro total da empresa.

No custeio Variável os custos indiretos de fabricação não compõem o custo do produto fabricado e são tratados como despesa do período em que incorreram. Com isso, tem-se um valor mais seguro do montante que se gasta com cada unidade produzida a mais, facilitando visualizar o quanto se gasta para se manter a empresa em condições de operar em determinada faixa de volume. Por isso, esse método de custeio é considerado mais apropriado no auxílio à tomada de decisão.

Apesar da sua utilidade gerencial, o custeio variável apresenta algumas desvantagens dentre elas: a) a existência de Custos Mistos (parte fixa e parte variável) faz com que não seja possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável; b) o custeio variável fere os princípios contábeis e não é aceito nem pela legislação fiscal nem pela auditoria externas (BRUNI E FAMÁ, 2002, p. 212).

2.4.2.3 Custeio Baseado em Atividades

Os sistemas tradicionais de custeio são adequados para a emissão de relatórios financeiros e ainda continuam sendo utilizada com essa finalidade. Segundo Souza e Clemente (2007, p. 255):

as novas tecnologias de produção e de gestão alteraram substancialmente a estrutura de custos dos produtos e se refletiram em aumento generalizado dos custos indiretos de fabricação – CIFs a ponto de, atualmente, esses custos serem os mais representativos para boa parte das indústrias.

Essas mudanças no ambiente organizacional fizeram com que os sistemas de custos tradicionais passassem a fornecer informações inadequadas para o processo decisório. Assim, a busca por métodos que atendessem às novas exigências organizacionais favoreceu o surgimento do Custeio Baseado em Atividades - ABC.

O ABC surgiu nos Estados Unidos, devido à necessidade de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos aos produtos, permitindo maior controle dos custos das organizações. Para Atkinson *et al.* (2000) o ABC é uma metodologia que mede os custos dos produtos/serviços, atribuindo esses custos inicialmente às atividades executadas pela empresa e só depois é que

esses custos serão atribuídos aos produtos/serviços que se beneficiaram ou criaram demanda dessas atividades.

O ABC parte da premissa de que as diversas atividades (toda unidade de trabalho que emprega recursos disponíveis) desenvolvidas pela empresa geram custos e que os produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, os custos são rastreados para as atividades denominadas relevantes da organização, em vez de serem apropriados por departamentos.

Ao utilizar as atividades ao invés dos departamentos da organização o ABC determina de forma mais eficaz os custos de cada setor e dos produtos/serviços produzidos pela organização, permitindo detalhar com bastante eficácia os processos dos vários departamentos das organizações. Martins (2003) enfatiza que o ABC, pela forma com que aloca os custos, reduz sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos ocorridas no Custeio por Absorção, fato que permite a melhor visualização dos custos.

A principal diferença entre o ABC e os “sistemas tradicionais” está no tratamento dado aos custos indiretos, já que esse sistema de custeio faz um rastreamento mais racional dos custos, auxiliando a eliminar os custos que não agregam valor e podem ser eliminados. Sobre essa vantagem, Cogan (1994, p.7) ressalta que com a alocação dos custos pelo ABC deixa-se de ter produtos ‘subcusteados’ ou ‘supercusteados’ proporcionando maior transparência à tomada de decisão.

2.4.3 Análise Custo-Volume-Lucro

A análise Custo-Volume-Lucro - CVL é uma ferramenta contábil-financeira que tem como intuito gerar informações para subsidiar o processo de gestão. Essa ferramenta analisa a inter-relação entre o volume e o custo de produção para verificar como estes impactam no lucro da organização.

Hornigren, *et al* (2004, p. 55) definem a análise CVL como a “relação que examina o comportamento das receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto”.

Por examinar o comportamento do lucro, dos custos e das receitas totais, essa análise proporciona uma ampla visão da situação econômico-financeira da organização. Através de

simulações a análise CVL permite que os gestores façam projeções sobre volumes ideais de venda ou sobre redução de custos para obter maior lucratividade, fato que a torna importante ferramenta de auxílio à decisão.

O principal conceito da análise CVL é o de Ponto de Equilíbrio – PE. Este é conceituado por Horngren *et al* (2000, p.45) como “o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam”, ou seja, o lucro é igual a zero. Apesar de ser o conceito mais utilizado, o ponto de equilíbrio é apenas um elemento dessa análise (GARRISON e NOREEN, 2001). Outros conceitos importantes na análise são:

- **Margem de Contribuição:** corresponde ao valor disponível para cobrir as despesas fixas e prover os lucros do período e;
- **Alavancagem Operacional:** entendida como a medida do grau de sensibilidade do lucro líquido em relação às variações percentuais das vendas. Esta funciona como um multiplicador: se o grau de alavancagem operacional (GAO) for alto, um pequeno aumento percentual nas vendas pode acarretar um grande aumento percentual no lucro líquido.

A análise CVL auxilia os gestores a determinar o impacto do preço de venda, dos custos e do volume no lucro operacional, ou seja, permite responder questões que envolvam expectativas quanto às alterações ocorridas no lucro se houverem modificações nos preços de venda, nos custos e no volume vendido.

2.4.4 Rentabilidade de Cliente

A competição global tem demandado crescente habilidade às organizações na busca pela lucratividade. A crescente utilização de medidas não-financeiras para avaliar o desempenho organizacional, tem evidenciado que a lucratividade não decorre apenas do conhecimento dos custos dos produtos e processo, mas também do cliente, pois, este, através de suas decisões de compra pode influenciar direta ou indiretamente as operações da empresa.

Nesse sentido, a manutenção de bons clientes tem influenciado no desempenho organizacional. Atkinson *et al* (2000, p. 77) destacam a importância do cliente ao enfatizam que “todas as empresas têm clientes e nenhuma delas pode existir indefinidamente se

fracassar no atendimento às necessidades deles” em consequência de reduzir seus lucros ou está fadada ao fracasso.

Considerando a importância do cliente para o sucesso organizacional, foram desenvolvidos diversos conceitos e abordagens sobre relação empresa-cliente destacando-se o *Customer Relationship Management* - CRM e o *Economic value Added* – EVA[®]. A abordagem contábil concentra-se na mensuração dos custos e receitas relativos ao cliente. Essa análise busca gerar informações precisas sobre cada cliente, verificando quanto cada cliente custa e quais os clientes mais e os menos rentáveis, para que a organização se concentre nos rentáveis e tente transformar em rentáveis aqueles que não são.

A análise de rentabilidade do cliente é definida por Leitão (2002, p. 18) como o “resultado obtido com os clientes através do confronto das receitas geradas por eles face aos recursos consumidos”. Para Horngren *et al* (2000, p. 418) essa análise “examina como clientes individuais ou grupos de clientes diferem quanto à rentabilidade”. Sabendo isso, pode ser alcançada a lealdade destes clientes com diferenciações no tratamento para que supere suas expectativas.

As informações sobre cliente são relevantes para o processo de gestão, pois, conhecendo o perfil do cliente bem como suas necessidades, a organização pode atendê-los de modo particular, sem deixar de lado a preocupação com sua a lucratividade. Kaplan e Cooper (2000, p. 199) enfatizam as seguintes vantagens para os gestores aumentarem a lucratividade organizacional através da relação com o cliente: [1] proteger (manter) clientes lucrativos; [2] redefinir preços de serviços caros com base no custo do serviço; [3] oferecer descontos para fechar negócios com clientes de baixo custo; [4] negociar relacionamentos, visando reduzir custos com atendimento a clientes e; [5] tentar capturar clientes rentáveis de concorrentes.

Diante do exposto, conclui-se que, por interferir diretamente no desempenho organizacional, conhecer a rentabilidade do cliente é de vital importância para o processo de gestão. Nesse sentido, Horngren *et al* (2004, p. 422) afirmam que “os administradores precisam assegurar que os clientes que contribuem consideravelmente para a rentabilidade da organização recebam dela atenção compatível”. Entretanto, para que a organização possa se beneficiar com tais informações, é necessário que os sistemas de contabilidade e de custos produzam informações tais informações com frequência.

3 ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Esta seção traz uma contextualização teórica acerca da Gestão Estratégica de custos - GEC, bem como os conceitos que a integram. Inicialmente faz-se uma caracterização acerca do contexto em que surgiu a estratégia e como ela foi incorporada ao ambiente organizacional para em seguida tratar da relação entre estratégia e gestão de custos que originou a GEC e seus pressupostos principais.

3.1 Estratégia Competitiva

O contexto econômico atual levou as organizações a buscarem métodos para obter vantagens competitivas duradouras que lhes garantisse boa posição no mercado. Tal necessidade levou as organizações a rever seus modelos de gestão e a incorporar o pensamento estratégico como meio de alcançar os objetivos organizacionais.

De origem grega, a palavra estratégia, significa “a arte do general” e tem suas raízes no campo militar, onde está relacionada à formulação de planos de guerra. Com o passar do tempo, a estratégia passou a ser utilizada em diversas áreas dentre elas na teoria dos jogos e na Administração. No campo empresarial, o termo, surge no início da década de 60, através dos trabalhos pioneiros de Penrose (1959), o qual defendia a mudança estrutural para promover o crescimento da firma e Chandler (1962) que realizou estudos exaustivos sobre a estratégia e a estrutura organizacional em empresas como Du Pont e General Motors.

Apesar da utilização da estratégia no campo da gestão ser relativamente nova, diversas correntes versam sobre o tema. Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) apontam que os estudos sobre estratégia estão voltados para cinco visões: estratégia como um plano; como padrão; posição; manobra e; perspectiva. A produção científica sobre estratégia organizacional está alocada em dez escolas denominadas de escolas do pensamento estratégico.

As dez escolas dividem-se em dois grandes grupos: as descritivas e as prescritivas. As escolas de natureza descritiva entendem a estratégia como um plano, numa visão de futuro e engloba seis escolas: Empreendedora; Cognitiva; Aprendizagem; Política; Cultural e; Ambiental. Outras três escolas - Design, Planejamento e Posicionamento compõem o grupo de natureza prescritiva, que tratam a estratégia como forma de alinhar a organização ao seu ambiente. A última escola, conhecida como configurativa é uma tentativa de síntese das outras nove.

Embora, exista convergência em alguns aspectos referentes à base conceitual, o conteúdo e os processos de formação da estratégia são objetos de abordagens diversas que assentam na forma como os autores concebem a organização e entendem o seu funcionamento.

A escola adotada nessa pesquisa é a escola do Posicionamento, que tem Michael E. Porter como autor principal. Tal escolha deve-se a fato de que essa abordagem entende a estratégia como a escolha deliberada de posicionamentos competitivos, ou seja, estratégia é entendida como uma manobra e representa as ações adotadas pela organização para superar os seus concorrentes. Nesta escola, o conceito de estratégia está voltado para o modo como às organizações se comportam e tomam decisões frente às alterações do ambiente, isto é, refere-se ao posicionamento que a empresa adota em seu ambiente de atuação.

Posicionar um produto no mercado é fazer com que ele, através de seus atributos e características ocupe lugar de destaque junto ao cliente. Este posicionamento, de acordo com Porter (2004) pode ser através da diferenciação, que busca satisfazer os produtos através de uma característica (qualidade ou serviço/atendimento personalizado) ou pelo baixo custo (preços mais baixos e atrativos).

Nesse contexto, a estratégia se desenvolve através etapas sequenciais, racionais e analíticas, envolvendo um conjunto de objetivos baseados na racionalidade econômica para auxiliar os gestores na análise das alternativas estratégicas. Assim, a estratégia competitiva é definida por Porter (2004, p. 1) como “a busca de uma posição competitiva favorável em uma indústria... visa a estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra forças que determinam a concorrência.”.

Obter uma estratégia competitiva significa optar deliberadamente por um conjunto de atividades diferenciadas das estratégias dos seus concorrentes, com objetivo de fornecer o produto a um preço único, momento em que a empresa incorre na afirmação de sua posição estratégica. A habilidade de superar os concorrentes faz com que a organização obtenha vantagem competitiva. Entretanto, para que a empresa se mantenha competitiva, torna-se relevante a análise do ambiente em que a organização está inserida. Essa análise é entendida por Claker e Chen (2008, p. 190) como o “processo de coletar, analisar e prever tendências relevantes de oportunidades e ameaças de negócios”. Tal análise, conhecida como análise da concorrência. Esta se torna imprescindível, pois, através dela a organização consegue evitar surpresas estratégicas e elevar sua força econômica.

Uma organização pode sofrer três tipos de concorrência: da marca; de produtos substitutos e; de produtos em gerais. A concorrência da marca existe quando os concorrentes trabalham com produtos similares. Estes concorrentes são os denominados concorrentes diretos. A concorrência com produtos substitutos aparece quando todos os produtos competem entre si buscando atender uma necessidade ou desejo do consumidor. Um exemplo deste tipo de concorrência é um museu, um teatro e um cinema disputando a necessidade de entretenimento do consumidor. Por fim, a concorrência de produtos gerais é aquela que surge quando todas as empresas decidem concorrer entre si para disputar o limitado poder de compra do consumidor. Esse tipo de concorrência pode ser percebido quando, por exemplo, os produtos que atendem as necessidades básicas do consumidor concorrem com outros produtos que proporcionam segurança, auto-estima, etc.

Um aspecto relevante na análise da concorrência é identificar o tipo de mercado em que a empresa se encontra. Las Casas (2006) enfatiza mercados existentes são: monopolista; oligopolista; o de concorrência pura e; o mercado de concorrência monopolista. A concorrência monopolista surge quando há apenas uma empresa vendendo determinado produto em uma região, ou seja, a empresa não tem concorrente. O mercado de concorrência oligopolista se dá quando poucas empresas vendem determinado produto e controlam o mercado.

Diferente do mercado descrito anteriormente, o mercado de concorrência pura é caracterizado pelo número elevado de concorrentes. Neste mercado os consumidores estão bem familiarizados com os produtos e estes são bastante similares. Os principais produtos comercializados nesse mercado são as *commodities* (açúcar, sal, frutas, verduras, etc.) e a concorrência se dá através do preço do produto. O último tipo de mercado é o da concorrência monopolista. Este também é caracterizado pelo grande número de fornecedores e pela similaridade dos produtos, entretanto, o destaque está na diferenciação do produto, geralmente na qualidade destes.

A análise do setor, ou seja, do ambiente que concentra empresas que criam produtos semelhantes foi alvo dos estudos de Porter (2004). O autor realizou uma análise sobre a estrutura da indústria² que tinha como ponto chave a análise da concorrência. Os resultados apontaram que a escolha de determinada estratégia baseia-se em dois fatores: a atratividade do

² No estudo a definição de indústria é intercambiável com o de empresa.

setor e seus fatores, ou seja, a empresa adota determinada posição estratégica a partir das relações existentes no ambiente dinâmico em que atua e; a posição competitiva, isto é, a forma pela qual a empresa resolve competir.

A atratividade de um setor pode ser influenciada por cinco forças competitivas: entrada de novos concorrentes; ameaça de substitutos; poder de negociação dos compradores; poder de negociação dos fornecedores e; rivalidade entre os atuais concorrentes (PORTER, 2004).

A estratégia deve surgir através da compreensão das regras da concorrência, pois, essas cinco forças (ilustradas na Figura 5) influenciam preços, custos e investimentos das empresas e devem ser analisadas para que se possa desenvolver uma estratégia eficiente.

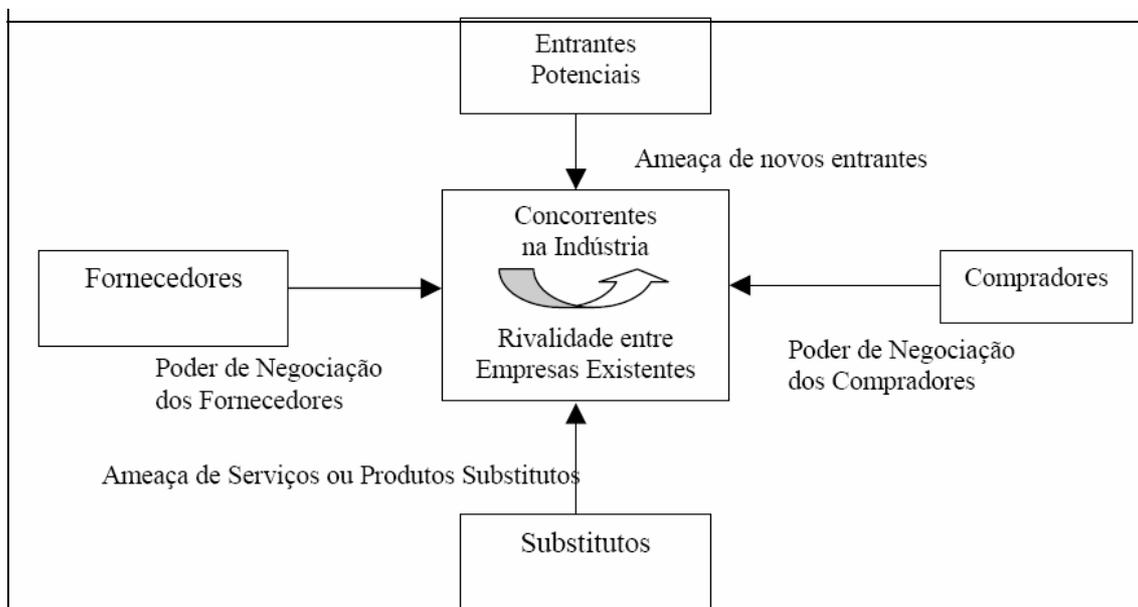


FIGURA 5 – CINCO FORÇAS COMPETITIVA
 Fonte: Porter (2004, p. 4).

A ameaça de novas empresas entrando num mercado é representada pelo desejo de ganhar participação de mercado e pode afetar a rentabilidade do setor. Os novos entrantes geralmente trazem novas capacidades e concorrem com recursos substanciais. Entretanto, o grau de ameaça depende da reação dos concorrentes e das barreiras já existentes no mercado. As principais barreiras de entrada são mostradas no Quadro 2:

BARREIRAS	CARACTERISTICAS
Economias de Escala	Essas economias forçam a empresa entrante a participar do mercado em grande escala ou a aceitarem certa desvantagem em relação aos custos de produção.
Diferenciação de Produto	A lealdade do consumidor À determinada marca torna-se um empecilho aos novos entrantes, pois, a diferenciação da marca dificulta os novos entrantes por forçá-los a investir pesado em propaganda e marketing para conquistar a lealdade do cliente.
Necessidade de Capital	A necessidade de altos investimentos muitas vezes irrecuperáveis em propaganda e pesquisa e desenvolvimento também podem dificultar a inserção de novas empresas num mercado.
Desvantagens de custos independentes do porte	O acesso às melhores fontes de matéria-prima, tecnologia, ativos adquiridos, localizações favoráveis e subsídios do governo podem aumentar o grau de dificuldade de inserção de novos entrantes.

QUADRO 2 – BARREIRAS A NOVOS ENTRANTES NUM SETOR.

Fonte: Adaptado de Porter (2004).

A segunda força competitiva, o poder de negociação dos fornecedores, representa o poder que o fornecedor tem de influenciar o aumento de preços e a redução da qualidade de produtos e serviços. Fornecedores com grande poder podem, por exemplo, reduzir ou inviabilizar a rentabilidade de uma empresa caso esta não repasse os aumentos de custos para os preços dos seus produtos. A terceira força é a entrada de produtos similares, que desempenham as mesmas funções de produtos já existentes no mercado pode reduzir os retornos potenciais de uma indústria, fazendo com que essa tenha seus preços limitados de acordo com o grau de substituição desse produto ou em termos do atendimento de uma função.

Em muitos casos, os produtos substitutos são ignorados pelas empresas já existentes no mercado, porém, o grau de ameaça torna-se elevado em dois momentos: quando a evolução tecnológica reduz o custo e o preço dos substitutos, tornando-os mais atrativos e; quando as empresas que produzem os substitutos operam com elevada margem de lucro, possibilitando reduções nos preços dos produtos.

A quarta força competitiva é o Poder de negociação dos clientes. Esta influência a compra de produtos ou serviços. A competição nesse caso surge quando os compradores conseguem forçar as indústrias a melhorar a qualidade, oferecer mais serviços ou reduzirem seus preços, tudo isso à custa do lucro da indústria. Por fim, a quinta força é conhecida como a rivalidade entre os concorrentes. Esta auxilia na determinação do valor criado por uma empresa em função da concorrência direta. A rivalidade ocorre porque um ou mais concorrentes sentem-se pressionados ou percebem a oportunidade de melhorar sua posição, existindo então uma acirrada disputa por posição dentro da indústria, onde as empresas tornam-se mutuamente

dependentes. Os aspectos mais importantes são: a atividade, a agressividade dos concorrentes e as ferramentas de competição para conseguir mais mercados.

A ação conjunta dessas cinco forças é que determina a habilidade da empresa para obter rentabilidade potencial no setor. Como a estratégia competitiva refere-se à forma que a empresa decide competir, definindo seus objetivos e as políticas necessárias para alcançá-los, fazendo com que a organização encontre uma posição na qual ela pode tanto se defender da melhor forma contra as forças competitivas quanto pode incliná-las a seu favor de modo a obter vantagem competitiva sustentável. Torna-se imprescindível que a organização tenha conhecimento dessas cinco forças competitivas.

3.2 Estratégias Genéricas

As cinco forças competitivas podem ser enfrentadas a partir de três abordagens, denominadas de estratégias genéricas: estratégia de liderança em custo, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque (PORTER, 2004). Essas estratégias são entendidas como a força pela qual a organização se posiciona dentro do seu setor e podem ser adotadas individualmente ou em conjunto para criar uma posição de defesa em relação aos competidores.

Enquanto as estratégias de liderança em custo e de diferenciação visam conduzir a uma vantagem competitiva em inúmeros segmentos, a estratégia de enfoque procura diferenciar a empresa em um determinado segmento (MOTTA, 1995). As estratégias genéricas definidas por Porter podem ser visualizadas na Figura 6.

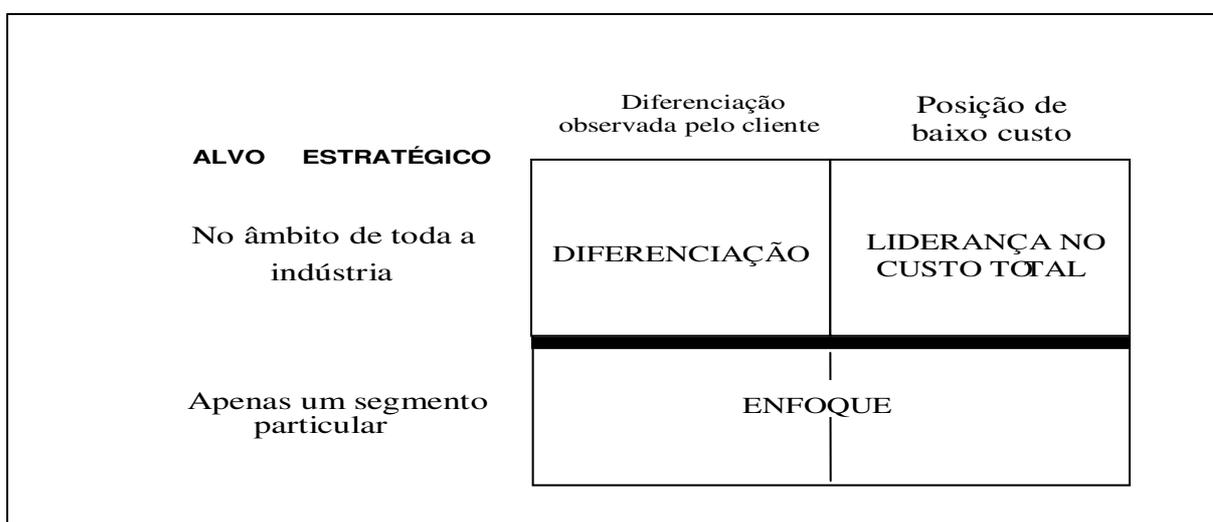


FIGURA 6 – ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER.

Fonte: adaptado de Porter (2004, p. 10).

3.2.1 Liderança em Custo

Os custos organizacionais têm sido considerados pelos gestores item relevante para o diferencial competitivo da organização. Destarte, a utilização de planos para reduzi-los é cada vez mais freqüente. A preocupação com a análise dos custos favoreceu o desenvolvimento da estratégia de liderança em custo. Essa estratégia teve grande força na década de 70 devido ao conceito de curva de experiência, que tem como intuito fazer com que a organização obtenha a liderança total em custo através da adoção de políticas orientadas para a redução dos mesmos.

Porter (2004, p. 89) caracteriza a estratégia de liderança em custo enfatizando que “uma empresa conta com uma vantagem de custos, se o seu custo cumulativo da execução de todas as atividades de valor for mais baixo do que os custos dos concorrentes”. Para tanto, o controle dos custos e das despesas gerais da empresa é essencial. As fontes de vantagem de custo podem ser as mais variadas dentre elas: economias de escala; controle de gastos com P&D; melhoria dos processos, qualidade e acesso preferencial a matéria-prima e outros fatores de produção e tecnologia.

O reflexo dessa estratégia é a manutenção de custo inferior ao praticado pelas organizações que detém liderança em diferenciação, deixando a empresa líder em custo numa situação confortável em relação aos compradores de mais poder, já que retornos acima da média inviabilizam a utilização da força do comprador para diminuir o preço do produto através do nível de preço do concorrente. Além disso, a empresa fica protegida de possíveis aumentos de preço por parte de fornecedores mais fortes já que o custo menor lhe garante margem para suportar a variação de preço dos insumos (PORTER, 2004).

A liderança em custo exige que a organização seja a “líder em custos no mercado e não uma dentre várias empresas disputando essa posição” (PORTER, 2004, p.11-12). Porém, essa vantagem só resultará num desempenho acima da média se a organização conseguir mantê-la. A sustentabilidade da vantagem em custo só será possível se houver barreiras que impeçam que concorrentes adotem as mesmas fontes.

A falta de entendimento dos custos no ponto de vista estratégico pode fazer com que a organização deixe de descobrir oportunidades para melhorar sua posição. Alguns dos erros

mais comuns que as empresas cometem na avaliação em relação à posição são ressaltados por Porter (2004, p. 107-109) e ilustrados no Quadro 3.

ERRO	DESCRIÇÃO
Enfoque exclusivo no custo da atividade de fabricação	Ao falar em custo muitos gestores consideram apenas os custos de fabricação e esquecem que parte significativa dos custos totais são gerados por outras atividades (marketing, vendas, etc.).
Ignorar aquisição	Muitas organizações trabalham para reduzir custos de matéria-prima e mão-de-obra, desconsiderando custos de aquisição de outros insumos (assessoria, material de consumo de escritório, etc.)
Negligenciar atividades diretas ou pequenas	Grande parte dos programas de redução de custos concentram-se em atividades de alto custo (fabricação e montagem), desconsiderando atividades indiretas (manutenção).
Deixar de explorar elos	A falta de preocupação em manter boas relações com fornecedores e distribuidores pode impactar nos custos organizacionais.

QUADRO 3 – ERROS MAIS COMUNS COMETIDOS PELAS EMPRESAS NA AVALIAÇÃO DO POSICIONAMENTO.

Fonte: Adaptado de Porter (2004, P. 106-108).

Importante salientar que a empresa líder em custos não pode ignorar a diferenciação, pois, para tornar-se um competidor acima da média, a empresa necessita ter bases de diferenciação próximas às de seus concorrentes, permitindo que a empresa líder obtenha lucros elevados.

3.2.2 Diferenciação

A segunda estratégia genérica, a diferenciação consiste na criação de um produto ou serviço que seja único ou direcionado a atender clientes com necessidades específicas. De acordo com Porter “uma empresa diferencia-se da concorrência se puder ser singular em alguma coisa valiosa para os compradores”, ou seja, a empresa consegue criar um diferencial, um “valor a mais” pelo qual o cliente esteja disposto a pagar por ele. Assim, para desenvolver a estratégia de diferenciação, é necessário que a empresa escolha uma ou mais necessidades valorizadas pelos clientes e ao mesmo tempo, identifique quais são as atividades da cadeia de valor mais importantes para obtenção da diferenciação.

Adotar a diferenciação significa que a organização é capaz de atender necessidades e preferências de clientes ecléticos que podem ser satisfeitos por produtos personalizados, podendo pesar na decisão de compra os atributos do produto em detrimento ao preço (MURRAY, 1988). A diferenciação pode ser adotada de diversas formas, entre elas a imagem da marca, tecnologia, das especificidades do produto, serviços personalizados, serviços de pré e pós-venda, alternativas de pagamento, etc.

Entretanto, só existem duas maneiras através das quais uma empresa pode intensificar a diferenciação: [1] a empresa pode tornar-se mais singular na execução de suas atividades de

valor, dessa forma, a organização pode se diferenciar na embalagem do produto, especificidade técnica, seleção especial de matéria-prima, entre outros e; [2] reconfigurar a cadeia de valor de modo que intensificar que sua singularidade, ou seja, a organização deve diferenciar suas atividades relevantes.

Porter (2004, p. 39) é enfático ao afirmar que “a diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço”. Dessa forma, pode-se dizer que a empresa estará melhor posicionada que seus concorrentes, pois, se diferenciou para obter a lealdade dos consumidores. O autor ressalta que essas empresas precisam estar orientadas a vislumbrar todas as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, bem como esgotar todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais.

Ao alcançar a diferenciação torna-se inviável a obtenção de uma alta parcela de mercado, pois nem todos os clientes estão dispostos a pagar por preços mais caros. É perfeitamente concebível a existência de várias empresas seguindo e obtendo sucesso com a adoção de uma estratégia voltada para diferenciação enquanto que não há essa possibilidade para a estratégia de liderança em custo (PORTER, 2004).

A sustentabilidade dessa estratégia depende de dois fatores: o valor percebido permanentemente pelo cliente e; a falta de imitação por parte da concorrência, pois, para que a diferenciação seja sustentável ela deve basear-se em fontes nas quais existem barreiras de mobilidade para os concorrentes. Essas fontes podem ser: singularidade (marca patenteada, inter-relações com clientes e fornecedores, etc.) e; vantagem de custo na diferenciação; fontes múltiplas de diferenciação (PORTER, 2004, p. 143).

Como a diferenciação exige que a organização execute as atividades de valor da melhor forma possível, essa estratégia pode ser altamente dispendiosa, o que para muitas organizações não é vantajoso. Além disso, a compreensão incorreta das bases da diferenciação ou do custo organizacional também interfere na estratégia de diferenciação. As principais interferências são demonstradas no Quadro 4:

INTERFERÊNCIAS	CARACTERÍSTICAS
Singularidade que não é valiosa	a singularidade só resulta em diferenciação quando reduz o custo do comprador ou eleva seu desempenho.
Diferenciação que não é excessiva	Se a organização não compreende os mecanismos pelos quais suas atividades afetam o valor ou a percepção de valor do cliente, a empresa pode diferenciar-se excessivamente, tornando-se desnecessária (ex: se os níveis de qualidade do produto for mais alto que a necessidade do cliente, a empresa pode ficar vulnerável a concorrentes com nível correto de qualidade e preço mais baixo).
Preço-Premio alto demais	Caso o valor do produto seja demasiadamente alto, o cliente pode abandonar a empresa diferenciada.
Desconhecimento do custo da diferenciação	As empresas diferenciadas, por não isolarem o custo de cada atividade e não conhecer seus condutores, muitas vezes deixam de explorar maneiras de reduzir seus custos.
Enfoque no produto e não na cadeia de valores	Muitas empresas diferenciadas preocupam-se em diferenciar somente seus produtos, esquecendo de explorar oportunidades em outras áreas da cadeia de valor (ex: serviços).

QUADRO 4 - AS PRINCIPAIS INTERFERÊNCIAS NA ESTRATÉGIA DE DIFERENCIAÇÃO.

Fonte: Adaptado de Porter (2004, 147-149).

Importante salientar que além dos fatores descritos no quadro 4, as empresas que adotam a diferenciação estão sujeitas a interferência de outros fatores econômicos e conjunturais que podem afetar o valor que os consumidores estão dispostos a pagar pela diferenciação ofertada.

3.2.3 Enfoque

A terceira estratégia, denominada “Enfoque” baseia-se na escolha de um segmento como um determinado grupo de compradores, uma da linha de produtos, ou um mercado geográfico específico, a partir daí a empresa adapta sua estratégia para atendê-lo. A otimização da estratégia para um segmento alvo determinado significa que o “enfocador” procura obter vantagem em relação àquele segmento não possuindo uma vantagem competitiva geral (Porter, 2004).

A diferença básica entre o enfoque e as outras duas estratégias genéricas está no fato de que, enquanto as mesmas buscam alcançar seus objetivos no âmbito de total da indústria, o Enfoque procura atingir seus objetivos em um segmento específico, seja ele: grupo comprador, linha de produtos ou mercado geográfico.

Porter (1996, p. 13) afirma que “ambas as variantes do enfoque baseiam-se em diferenças entre os segmentos alvo de um enfocador e outros segmentos da indústria”. Assim, para que a empresa possa adotar a estratégia de enfoque baseada em diferenciação, deve haver um grupo comprador disposto a consumir produtos com atributos diferenciados. O mesmo ocorre em relação à adoção de posição estratégica de enfoque baseada em custos e também torna-se necessária a existência de um grupo comprador que possua exigências passíveis de atendimento de maneira mais econômica em relação às demais integrantes do mercado.

Apesar dos benefícios, nenhuma estratégia genérica por si só é suficiente para alcançar vantagem competitiva nem elevar o desempenho organizacional. Além disso, a vantagem proporcionada pela estratégia pode ser desgastada pela evolução do setor. Por tais fatores, torna-se necessária a utilização de outras informações ou técnicas para a manutenção da vantagem competitiva. As estratégias então devem ser apoiadas por processos de produção e sistemas de informação apropriados e eficazmente implementados, incluindo as informações fornecidas pelos sistemas contábeis.

Nesse sentido, o tema de estratégia aproxima-se da contabilidade à medida em que aumenta a necessidade de gerar informações sobre os custos que estão além da fronteira do ambiente interno da empresa, alcançando a cadeia de valores. Para Shank e Govindarajan (1997, p.115) “o papel da informação contábil dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais”.

A informação de custos sob o aspecto estratégico favorece o bom desempenho do sistema de gestão estratégica, impactando positivamente o sistema de gestão e conseqüentemente melhorando o posicionamento da empresa no mercado. A importância da informação de custos é ressaltada por Porter (2004) ao enfatizar que o planejamento e implementação das estratégias organizacionais demandam, entre outras informações, as relativas ao custo.

As informações de custos freqüentemente estão além da fronteira do ambiente interno da empresa. Nessa perspectiva, verifica-se o envolvimento entre estratégias genéricas e a gestão de custos e o alinhamento entre essas variáveis tem sido alternativa relevante para o aumento da competitividade das organizações. Se as informações contábeis forem adequadamente geradas, de acordo com a necessidade da estratégia, entende-se que há um alinhamento entre a estratégia e o sistema de informações de custos. Esse alinhamento favorece a manutenção da vantagem competitiva da organização. A reciprocidade entre estratégia e custos fica evidente em estudos como os de Simmonds, 1981; Dent, 1990; Langfield-Smith, 1997; Roslender e Hart, 2003, Cadez e Guilding, 2008, entre outros. Esses estudos evidenciam a crescente relação entre as práticas de CG e estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva.

3.3 Gestão Estratégica de Custos

Tendo em vista o ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas, estas, para manter seu posicionamento e se fortalecer no mercado necessitam obter informações contábeis mais acuradas. Entretanto, muitos autores afirmam que as abordagens tradicionais da CG não fornecem o tipo de informação que os gerentes necessitam para desenvolver e apoiar prioridades estratégicas e implementar técnicas gerenciais desenvolvidas recentemente.

Johnson e Kaplan (1996, p. 1) enfatizavam que:

Os sistemas de CG das corporações 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 CG 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.

Com o aumento da pressão competitiva os gestores necessitam de informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos para implementar estratégias gerenciais, fortalecer o posicionamento das empresas no mercado. Diante dessa nova necessidade, os sistemas de contabilidade tradicionais têm se mostrado ineficientes e deficientes para dar resposta a novas demandas relacionadas a informações gerenciais contábeis. A busca permanente por novas ferramentas gerenciais capazes de dar suporte à tomada de decisões estratégicas tem enfatizado o uso das informações de custos no processo de gestão estratégica. Nesse sentido, Souza e Clemente (2007, p. 1) enfatizam que:

a disponibilidade de informações internas e externas delineia possíveis posicionamentos competitivos que influenciam as decisões de investimentos em termos de escala, de processo e de formas de gestão. Essas escolhas definem, em parte, a estrutura de custos de uma empresa e delimitam o espaço para a busca de eficiência.

A priorização da estratégia organizacional nas últimas décadas e a preocupação de interação desta com controles gerenciais e de custos favoreceram o desenvolvimento da Gestão Estratégica de Custos - GEC. Esta é definida por Shank e Govindarajan (1995, p. 4-5) como “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa... é uma análise de custos vista sob um contexto amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formal”. De modo sucinto, Cadez e Guilding (2008, p. 3), afirma que a GEC envolve “um conjunto de técnicas de contabilidade de custos estrategicamente orientadas”. Os autores entendem que a GEC influencia decisões sobre preços e rentabilidade em todas as dimensões da cadeia de valor: produto, cliente, região, e canal de distribuição.

Numa visão mais abrangente Martins (2003, p.300) ressalta que:

a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

No contexto da GEC, a informação de custos é utilizada para desenvolver estratégias que garantam vantagem competitiva. Porém, assim como os diferentes posicionamentos estratégicos (liderança em custo, diferenciação) exigem diferentes estilos de gestão, a análise dos custos varia de acordo com a forma que a organização resolve competir.

O objetivo final da GEC é produzir informações que possibilitem a melhor utilização dos recursos, proporcionando melhor competitividade em termos de custos aos produtos e serviços das empresas, qualidade e eficiência em operações do mercado globalizado. Assim, o papel central da GEC é gerar informações adequadas para que os gestores tenham o respaldo necessário no processo de gestão estratégica. A gestão estratégica de custos necessita de “um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias” (SOUZA e CLEMENTE, 2007, p. 14). Por tais fatores, a GEC tornou-se instrumento gerencial indispensável para criação e sustentação de vantagem competitiva.

Souza e Clemente (2007, p. 15) enfatizam que a GEC “exige que todas as decisões de investimento sejam analisadas e avaliadas do ponto de vista do retorno que propiciam, da estrutura de custos que se instala e, principalmente, dos custos que permanecem se a estratégia for abandonada”. Assim, pode-se dizer que a definição da Gestão Estratégica de Custos compreende a combinação de elementos da análise financeira retirados de três temas da literatura especializada da gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. Estes temas são abordados nas subseções seguintes.

3.4.1 Análise da cadeia de valor

O crescimento do mercado gerou preocupações acerca dos custos em diversos pontos da cadeia produtiva, principalmente naqueles que agregam valor ao produto. A compreensão da cadeia de valor é relevante à medida que as relações entre as organizações tornam-se mais sólidas e há maior interdependência entre os agentes econômicos envolvidos.

A GEC exige uma análise ampla não só da organização, mas do seu ambiente externo. Diante da necessidade de compreender toda essa estrutura, nos anos 80 Porter (2004) definiu o conceito de cadeia de valor, conceito que proporcionou aos gestores uma visão integrada para gerenciar custos de planejamento, produção, marketing e distribuição de bens e serviços.

A visão da cadeia de valor surgiu da constatação de que as organizações, para se manterem competitivas, deveriam, além de gerir suas atividades, analisar suas relações com as empresas que executam atividades relevantes dentro da cadeia (fornecedores e distribuidores) e, a partir daí verificar como tornar essa cadeia mais eficiente, ou seja, criar valor a essa cadeia de atividades.

Para Porter (2004, p. 31), a cadeia de valor “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”. É a partir da execução de atividades estrategicamente importantes, seja a custos baixos ou da melhor forma (diferenciação), que a organização consegue obter vantagem competitiva. Nesse contexto, Shank e Govindarajan (1995, p.14) definem cadeia de valor como um “conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor”. Nota-se que esse conceito tem um enfoque externo à organização já que, esta geralmente representa apenas uma parte da cadeia.

A utilização do conceito de cadeia de valor proporciona uma ampla visão, garantindo sistemática de avaliação não só das atividades executadas pela empresa, mas também do modo como elas interagem entre si, e suas inter-relações com empresas pertencentes à mesma cadeia de valor. Clarke e Chen (2008, p. 201) afirmam que a vantagem da análise da cadeia de valor de Porter em relação a outras análises é “a possibilidade de visualizar a empresa em termos de uma série de cadeias de valores produtivos, que podem ser combinados em certos lugares para ter uma economia de escopo”. A cadeia de valor, portanto, favorece a ampliação da visão gerencial, representando uma fonte importante para obtenção da vantagem competitiva e sua compreensão permite a organização verificar onde estão as oportunidades de redução de custos e os possíveis ganhos de competitividade.

Para que toda a cadeia de valor possa funcionar efetivamente, deve-se considerar, além do ambiente interno, questões relativas ao ambiente externo à empresa, principalmente de seu sistema de valores (ilustrado na Figura 7), que constitui uma espécie de corrente de diferentes

cadeias de valores: fornecedores de insumos, empresas fabricantes dos produtos finais, canais de distribuição e compradores.

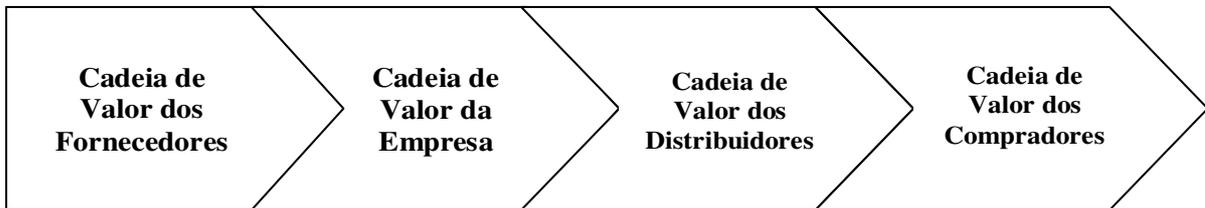


FIGURA 7 – ESQUEMA DA CADEIA DE VALOR

Fonte: Porter (2004).

A cadeia de valor representa um sistema de atividades interdependentes, que se relacionam através de elos tanto dentro, quanto fora da empresa, entre a organização e as cadeias de valores dos fornecedores e distribuidores (PORTER, 2004). Como as atividades de valor são a base da vantagem competitiva, a forma como as atividades dos fornecedores e outros agentes são executadas interferem no custo ou o desempenho das atividades de outra organização e vice-versa. Dessa forma, a compreensão entre possíveis ligações que possam existir entre atividades estratégicas relevantes é de fundamental importância, pois, ao conseguir coordená-las da melhor forma possível, o gestor consegue otimizar o valor a ser gerado para o cliente, proporcionando a organização a evidenciar seu potencial de geração de lucros ou redução de custos, favorecendo a vantagem competitiva da organização.

Shank e Govindarajan (1995 p.62) destacam a importância da cadeia de valor enfatizando que “essa análise é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos. Portanto, esta análise representa um instrumento importante para identificar as fontes da vantagem competitiva”. Tal importância pode ser notada em mercados altamente competitivos, onde as organizações devem gerir suas atividades e seus custos estrategicamente. Reduzindo custos ela pode diminuir o preço de venda, obtendo vantagem de custos sobre seus concorrentes. Além disso, o corte de atividades que não agregam valor pode ocasionar economia de custos que pode ser utilizada para melhorar o serviço prestado ao cliente.

O processo da análise da cadeia de valor conforme Bruni e Famá (2004, p.384) envolve duas etapas principais: a primeira é a construção da cadeia de valor que envolve a identificação da cadeia e a atribuição de custos, receitas e ativos a cada elo; a segunda é a utilização da cadeia de valor como ferramenta de gestão. Essa etapa é utilizada para detectar pontos fortes e pontos fracos da empresa e do setor, dentre eles: encontrar diferenças entre custos variáveis de

concorrentes; identificar fontes de diferenciação; observar o comportamento dos custos e; elaborar tentativas de reconfiguração.

Visto que a CG tem como foco a visão interna da empresa, sem se preocupar com todo o ciclo de vida do produto, o conceito de cadeia de valor (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995) seria um grande divisor de águas na diferenciação da CG e da Gestão Estratégica de Custos. Sua importância para fins de gestão de custos é enfatizada por Forster *apud* Lunkes (2004, p.126) quando afirma que a análise da cadeia de valor “fornece uma alavancagem significativa para o gerenciamento dos custos” A análise da cadeia de valor proporciona o exame minucioso da cadeia de valor fornecendo informações valiosas para tomada de decisões estratégicas.

3.4.2 Análise dos direcionadores de custos

A CG entende o custo com uma função que possui um único direcionador: o volume de produção. A análise baseada no volume de produção produz poucas informações sobre o comportamento dos custos, dificultando o processo estratégico. Diferente da CG, a gestão estratégica de custos, por trabalhar com modelos econômicos mais ricos, produz informações mais acuradas. Na GEC, a análise de direcionadores de custos representa um fator importante para desenvolvimento e formulação de estratégias competitivas.

Nesse sentido, as informações de custos são utilizadas para desenvolver as estratégias organizacionais no intuito de obter uma vantagem competitiva, ou seja, para criar um valor melhor para o cliente a um custo igual ou inferior àquele oferecido pelos competidores. Para tanto, torna-se necessário compreender toda a estrutura de custos da cadeia de valor. Sobre isso, Shank e Govindarajan (1995, p.21) enfatizam que:

no gerenciamento estratégico, os custos são causados ou direcionados por muitos fatores que se inter-relacionam de forma complexa. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores em ação em determinada situação.

O comportamento dos custos das atividades de valor é analisado com base em duas categorias de direcionadores: estruturais e de execução. Os direcionadores estruturais resultam de escolhas estratégicas baseadas na estrutura econômica da organização e subdivide-se em cinco categorias: [1] escala - tamanho do investimento na produção; [2] escopo – relaciona-se ao grau de integração vertical, diversidade de atividades realizadas pela empresa; [3] experiência – execução trabalhos já conhecido pela organização; [4] tecnologia – utilização de diferentes

tecnologias em diferentes etapas da cadeia de valor e; [5] complexidade – amplitude da linha de produtos.

Os direcionadores de execução dizem respeito ao consumo de recursos para realizar as coisas de forma correta. Estes subdividem-se em seis categorias: [1] envolvimento da força de trabalho – maior participação e maior o comprometimento dos funcionários; [2] gestão da qualidade total – realizações objetivando melhoria dos produtos e processos; [3] utilização da capacidade – indústria sem ociosidade; [4] eficiência do layout das instalações; [5] configuração do produto e; [6] exploração das relações com clientes e fornecedores.

Diante das informações obsoletas geradas pelos direcionadores estruturais, a GEC está movendo rapidamente seu interesse para os direcionadores de execução. Esse interesse deve-se também ao fato de que para cada direcionador desse tipo “mais significa sempre melhor”, ou seja, quanto mais direcionadores, melhores os resultados. Diferente do que ocorre com os direcionadores estruturais para os quais a máxima nem sempre funciona (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995, p. 24). Entretanto, independente dos direcionadores utilizados, Shank e Govindarajan (1995, p. 25) enfatizam que as idéias-chave são:

- Para a análise estratégica, o conceito de direcionador de custos é uma forma útil para compreender o comportamento dos custos.
- Para essa análise, o volume não é uma forma interessante de explicar o comportamento dos custos;
- Em um sentido estratégico é mais útil explicar a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e capacidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;
- Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns deles (mais que um) são muito provavelmente muito importantes em todos os casos;
- Para cada direcionador de custos, uma estrutura particular de análise de custos é fundamental para se conhecer o posicionamento da empresa e;
- Diferentes atividades de valor da cadeia de valor são geralmente influenciadas por diferentes direcionadores de custos.

Assim, torna-se relevante conhecer os fatores que direcionam os custos, pois, tais informações proporcionam oportunidades dos gestores melhor controlar os custos e conseqüentemente,

reduzi-los. Além disso, compreender o comportamento dos custos sob o ponto de vista estratégico favorece a posição de custo da empresa em relação aos competidores.

3.4.3 Análise do Posicionamento Estratégico

A definição clara da prioridade estratégica organizacional é considerada um aspecto importante para um gerenciamento efetivo. Conforme explicitado em tópicos anteriores. Porter (2004) define três estratégias genéricas para alcançar vantagem competitiva:

[1] liderança em custos - direciona a empresa a competir oferecendo seus produtos por preços menores que a concorrência;

[2] diferenciação - busca atender a satisfação do consumidor através de qualidade superior, produtos flexíveis, prazos de entrega, Design dos produtos e;

[3] Enfoque (focalização) - também considerada como meio-termo, onde as empresas podem focar em uma variedade de combinações de produtos diferenciados e estratégia de preços baixos.

Para Hansen e Mowen (2003, 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”. Entretanto Porter (2004), apesar de definir essas três estratégias genéricas, afirma que, para obter vantagem competitiva duradoura a empresa deve escolher entre competir em diferenciação ou preço baixo. A adoção de determinada estratégia representa o posicionamento estratégico escolhido pela organização. Assim com a empresa adota diferentes posturas administrativas para cada estratégia adotada, a ela também adota diferentes perspectivas de análise de custos a depender do posicionamento estratégico escolhido.

Como o papel da análise de custos é influenciado pela forma que a empresa escolhe competir, Shank e Govindarajan (1995, p. 19) afirma que “o posicionamento estratégico pode influenciar de modo significativo o papel da análise de custos”. Ao utilizar o custo como informação estratégica a empresa deve compreender toda a cadeia de valor. Dessa forma, a organização consegue captar maiores oportunidades de geração de negócios e se posicionar da melhor forma diante dos seus concorrentes.

3.4 Estudos Recentes Acerca da Gestão Estratégica de Custos

Estudos envolvendo estratégia e gestão de custos são encontrados na literatura de CG desde o trabalho de Simmonds (1981) intitulado “CG Estratégica - Strategic management accounting”. Entretanto, apenas estudos recentes mostram que os conceitos de estratégia, estratégia competitiva e gestão estratégica vêm ocupando posição de destaque na literatura de CG ao buscar evidências sobre a relação entre as práticas de CG e as estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva.

Tendo como base os construtos de Chandler (1962) sobre a estratégia empresarial como ferramenta para se atingir os objetivos organizacionais, Dent (1990) discute a relação entre as organizações, suas estratégias e os sistemas de controle, enfatizando que a estrutura organizacional e os sistemas de gestão devem estar orientados para a estratégia da empresa. Os resultados do estudo demonstraram a relevância do alinhamento entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia da organização na obtenção da vantagem competitiva.

Os sistemas de controle gerencial e sua relação com a distribuição de recursos funcionais (tecnologia, mão-de-obra, entre outros) foram alvos do estudo de Govindarajan e Fischer (1990). Os autores analisaram a obtenção das estratégias de liderança em custo e de diferenciação em situações onde os recursos funcionais eram compartilhados pelas unidades estratégicas de negócios e concluíram que a divisão dos recursos funcionais entre as diversas unidades da empresa proporciona benefícios às estratégias organizacionais. Verificou-se também que esses benefícios dependem das relações eficientes entre sistemas de controle gerencial e estratégia organizacional.

O papel dos sistemas de controles gerenciais como ferramenta de suporte para a obtenção da estratégia competitiva foi a base dos estudos de Cunningham (1992). Em seu trabalho o autor observa a influência das incertezas ambientais no processo de tomada de decisão e na definição da estratégia organizacional. Devido a essas incertezas, os diversos ambientes das áreas funcionais da organização podem utilizar diferentes tipos de controles para melhorar sua eficácia. O autor concluiu que em todas as empresas analisadas a centralização foi indicada como o elemento que proporciona maior efetividade dos sistemas de controles gerenciais. Constatou-se também que alguns sistemas contábeis não são apenas adequados ao abrigo das estratégias competitivas, mas também melhoram a eficácia dessas estratégias.

Os efeitos das informações financeiras na escolha das alternativas estratégicas dos hotéis no Reino Unido foi o alvo dos estudos de Collier e Gregory (1996). Os autores realizaram um estudo de campo com seis grupos hoteleiros (redes de hotéis). Os autores dividiram os hotéis analisados em três grupos: pequenos grupos com até 25 hotéis; médios grupos com número de hotéis entre 25 e 75 e; grandes grupos que possuem acima de 75 hotéis. Os resultados demonstraram que as funções financeiras nos grupos hoteleiros estão cada vez mais envolvidas na gestão estratégica apesar de a GEC ainda encontrar-se em fase inicial nesse setor.

Lord (1996) faz uma análise crítica sobre a GEC e buscou, através de um estudo de caso, verificar a relação entre o sistema de contabilidade e gestão estratégica da empresa. O autor argumenta que as técnicas e os elementos da gestão estratégica de custos estão inseridos nas organizações e que o principal problema é que algumas informações não podem ser coletadas e quantificadas pelos sistemas de contabilidade tradicional.

O estudo concluiu que empresas podem obter vantagem explorando ligações (elos) dentro da cadeia de valor, sem a necessidade de realizar análise financeira detalhada, porém o autor ressalta que tal resultado foi encontrado na análise de uma empresa que fabrica um único produto, onde é mais fácil para os gestores identificar oportunidades nos elos da cadeia de valor e reduzir custos. Por tais fatores, o resultado não pode ser generalizado. O autor finaliza o trabalho afirmando que a gestão estratégica de custo não precisa estar envolvida diretamente na busca pela vantagem competitiva e que a tão elogiada gestão estratégica de custos talvez seja mais uma “ficção” da imaginação acadêmica do que um novo ramo da contabilidade.

A relação entre os sistemas de controles gerenciais (Management Control systems - MCS) e a estratégia organizacional também foi alvo do estudo de Langfield-Smith (1997). Inicialmente o autor apresenta os conceitos de sistemas de controle gerencial e estratégia com baseando-se nos estudos anteriores para seguida realizar uma análise crítica sobre trabalhos anteriores que abordam o assunto. A pesquisa enfatizou que a relação entre os MCS e a estratégia deve incluir aspectos como a orientação de controle dos custos, sistemas de avaliação e recompensa, o efeito de divisão dos recursos funcionais. Os resultados apontaram que apesar da crescente discussão sobre o tema ainda são poucos os estudos empíricos sobre o assunto, porém, vários estudos de casos têm contribuído para expandir o conhecimento sobre a interação dos MCS e a estratégia.

A definição das prioridades estratégicas de uma organização é considerada como aspecto relevante da gestão, porém, muitas vezes, estas por si só podem não ser suficientes para alcançar vantagem competitiva. Essas prioridades devem apoiar-se em sistemas de informações apropriados e eficazmente implementados. Assim, a interação entre práticas de CG, técnicas de gestão e prioridades estratégicas foram alvo de estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998). Os autores realizaram um *survey* com 140 (cento e quarenta) indústrias cadastradas na lista das maiores empresas da Austrália e concluíram que, nas empresas estudadas, as práticas de CG relacionavam-se fortemente com as técnicas de gerenciamento e suas prioridades estratégicas.

Wijewardena e Zoysa (1997) realizaram a comparação entre práticas de CG de grandes indústrias em dois países diferentes. Os autores encaminharam um questionário para as 1.000 maiores indústrias (a dimensão foi baseada nos ativos totais das indústrias) do Japão e da Austrália. Os retornos obtidos foram bastante semelhantes, sendo 217 retornos válidos de indústrias japonesas e 231 de indústrias australianas. O estudo verificou que existe um número de importantes diferenças entre as práticas adotadas nos dois países. Além disso, as empresas japonesas parecem introduzir alterações mais freqüentes nas suas práticas do que as indústrias australianas.

Os estudos relacionando custos e estratégia ainda são poucos no Brasil. Nesse sentido, Araújo (2001) faz uma investigação multidisciplinar, integrando gestão estratégica, hotelaria e custos. A autora, através de um estudo multicase examina o papel da CG e de custos como forma de atingir os objetivos estratégicos em 8 (oito) empreendimentos hoteleiros localizados em diferentes estados (Bahia, Sergipe, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Norte e Pernambuco). Os resultados evidenciaram as informações geradas pelos sistemas de contabilidade, principalmente as informações de custos têm se revelado de grande utilidade, principalmente sob o enfoque da gestão estratégica de custos.

Roslender e Hart (2003, p. 256) afirmam que, no contexto da CG estratégica a área de custos é a que mais tem se desenvolvido. Assim, a preocupação dos autores foi análise dos custos foi alvo da pesquisa. A pesquisa exploratória foi realizada com empresas britânicas e objetivou verificar a relação entre as técnicas de custos e a gestão estratégica e de marketing em dez empresas de diferentes portes e segmentos no Reino Unido. Os autores enfatizaram a preocupação com a pequena amostra, porém devido à exaustiva análise das práticas dessas empresas e que devido à diversificação da área de atuação a pesquisa foi validada. O estudo

verificou que o termo “CG estratégica tinha” um significado restrito para grande parte dos profissionais entrevistados. Outra conclusão importante foi que das poucas empresas que adotavam a gestão estratégica de custos foram constatados os benefícios de utilização da técnica.

O uso das informações de custos para no processo de gestão estratégica em empreendimentos hoteleiros da região metropolitana de Recife foi o alvo do estudo de Dieng (2005). O estudo teve como intuito verificar empiricamente se os gestores hoteleiros de médio e grande porte da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver estratégias gerenciais. Os resultados revelaram que grande parte dos gestores não dispõe de informações de custos estratégicos. Além disso, verificou-se que dos gestores que recebiam informações de custos para fins estratégicos, estas limitavam-se a informações sobre índices de produtividade, custos de insumos e produtos em cada processo e ligações entre processos internos.

A relação entre estratégias e gestão de custos também foi alvo dos estudos de Cinquini e Tenucci (2007). Estes, buscando averiguar se algumas variáveis estratégicas podem influenciar/explicar o uso das práticas de custos, desenvolveram um *survey* com as 215 maiores empresas italianas. O trabalho investigou a influência de quatro variáveis estratégicas: missão estratégica, modelo e posicionamento estratégico e o tamanho da organização na adoção de quatorze práticas de custos: custeio baseado em atividades, atributos de custos, benchmarking, monitoramento da posição competitiva, avaliação dos custos dos concorrentes, contabilidade voltada para o cliente, avaliação do concorrente baseada em demonstrações financeiras públicas, medição integrada de desempenho, ciclo de vida dos custos, custo estratégico, preço estratégico, custo alvo e custeio da cadeia de valor.

Verificou-se que o modelo estratégico não desempenha papel significativo na escolha e utilização das técnicas de custos, enquanto que as variáveis: missão estratégica e posicionamento estratégico apresentam maior relação com as diversas técnicas de custos adotadas pelas empresas italianas. Também foram encontradas poucas evidências sobre a relação entre o tamanho da empresa e utilização das técnicas de custos.

Cadez e Guilding (2008) realizaram estudo com as 388 maiores indústrias da Eslovênia em termos de receita total onde analisaram a relação das técnicas de custos no processo de gestão estratégica e o efeito dessas técnicas sobre o desempenho organizacional. Os autores

definiram 16 (dezesseis) técnicas de custos voltadas para a orientação estratégica da empresa. Essas técnicas foram classificadas em cinco grandes categorias (1) custos, (2) planejamento, controle e avaliação, e (3) a tomada de decisão, (4) contabilidade voltada para o concorrente e contabilidade voltada para o cliente.

A pesquisa identificou que quatro fatores estratégicos (estratégia empresarial; formulação da estratégia; orientação de mercado e; tamanho da empresa) podem se relacionar com as técnicas de custos adotadas e que essas práticas têm forte influência no desempenho organizacional. Os dados qualitativos obtidos também trouxeram considerações importantes, dentre elas a quase unanimidade sobre a estratégia como fator que mais afeta a utilização dos sistemas de custos.

Lamminmaki (2008) através de um *survey* examinou a participação da contabilidade de custos na tomada de decisão sobre terceirização de atividades como lavanderia, alimentos e bebidas, limpeza, entre outras em 11 (onze) empreendimentos hoteleiros localizados em South East Queensland, na Austrália. O autor concluiu que a CG não fornece informações adequadas para auxiliar os gestores dos empreendimentos hoteleiros entrevistados. O autor ainda afirma que tal falta de informação é agravada pela elevada propensão dos hotéis em contratar controladores financeiros não têm qualificação contábil adequada.

4 O SETOR HOTELEIRO

Este capítulo aborda o setor hoteleiro e suas principais características. Inicialmente, faz-se uma análise do turismo e da indústria da hospitalidade à qual pertence o setor de hospedagem. O capítulo traz também uma descrição acerca da origem da hotelaria no mundo, no Brasil e na Bahia, para em seguida abordar a hotelaria na Cidade do Salvador. Por fim descreve-se a Empresa hoteleira e suas principais características.

4.1 Turismo e a indústria da Hospitalidade

Por ser uma atividade econômica relativamente nova e ter caráter multidisciplinar, envolvendo uma grande variedade de setores econômicos, ainda há uma ausência de definição conceitual para o turismo. Entretanto, a Organização Mundial do Turismo – WTO (2001, p. 38) afirma que o turismo “compreende as atividades que as pessoas realizam durante suas viagens e estadas em lugares diferentes ao seu entorno habitual”. Para Mota (2001, p.42) o turismo é “um fenômeno social que consiste no deslocamento temporário e voluntário de um ou mais indivíduos”. De forma geral, pode-se afirmar que o Turismo é impulsionado por diversos fatores relacionados a lazer, negócios, saúde, entre outros que induzem os indivíduos a se deslocarem de um local para outro.

O turismo é um sistema complexo, constituído por outros subsistemas. Para o seu crescimento é necessário o desenvolvimento de outras áreas como de transportes, hospedagem, alimentação e entretenimento. Diante dos seus benefícios, não só econômicos e sociais, a atividade turística tornou-se uma das maiores indústrias do setor de serviços, gerando de empregos, aumento de renda e de investimentos e na criação de novas organizações, incluindo pequenas e médias empresas e facilitando o desenvolvimento social e econômico das regiões e países (WTO, 1998).

O turismo mundial, em 2007, gerou uma receita de US\$ 856 bilhões. Nesse período, as chegadas turísticas tiveram um crescimento de 6,6% em relação ao ano anterior, atingindo 903 milhões de chagadas. A Europa, destino mais procurado no mundo recebeu 53% do total mundial de visitantes, obteve 51,29% da receita mundial total, seguida pelos países asiáticos e Oceania, com 19,41% dos visitantes, auferindo 20,81% da receita, e pelas Américas, que receberam um total de 15,81% dos turistas e receberam 20,85% da receita total (WTO, 2008).

O Brasil vem acompanhando a evolução do turismo mundial com uma taxa média de crescimento anual de 6,2%. Conforme a EMBRATUR, o número de desembarques no país chegou a 56 milhões em 2007, sendo 6,4 milhões de desembarques internacionais e 50 milhões nacionais, representando 6,6% dos desembarques mundiais, totalizando receita de US\$ 4,9 bilhões. No nordeste, a Bahia é o principal destino turístico da região e de acordo com a EMBRATUR o Estado recebeu em 2007, aproximadamente, 41,1% dos turistas estrangeiros que visitaram a região. Já no turismo doméstico, a participação do estado fica em torno de 36,7%. Tal desempenho torna-se mais relevante quando comparado com dados do Brasil e de outros estados do Nordeste. Por exemplo, em 2006, o turismo nacional apresentou uma queda de 6,3% na recepção de turistas estrangeiros, e estados como Ceará e Pernambuco apresentaram quedas de 4,9% e 20,6%, respectivamente, enquanto que a Bahia obteve um crescimento de 28,7% na recepção dos mesmos turistas.

A Bahia destaca-se no cenário nacional não só pelos seus 932 km de extensão de praias, com suas águas mornas, que atrai visitantes durante todo o ano, mas também pela sua diversidade cultural e arquitetônica. Tais atrativos são notados por turistas e investidores internacionais que escolhem a Bahia para implantar seus empreendimentos. Conforme o Anuário de turismo Exame (2007, p.57) dos 150 empreendimentos hoteleiros em projeto no país para os próximos 05 anos, 30% será instalado na Bahia. O crescimento não é visto só no litoral do estado, mas também em regiões ainda pouco exploradas, como as pequenas cidades do sul do estado.

Entretanto, apesar apresentar características competitivas, tais como a grande extensão territorial que favorece a existência de variações climáticas e o ambiente natural diversificado (litoral, serras, etc.), o desempenho do turismo brasileiro ainda é pouco expressivo no cenário turístico mundial. Tal situação decorre da falta de integração entre os serviços prestados ao turista ainda no seu local de origem e as atividades realizadas durante a permanência do turista no local turístico. Tais atividades formam o produto específico turístico.

Petrocchi (2007) destaca que o produto turístico é formado por três serviços principais: hospedagem, transporte e os atrativos do destino turístico. Dentro do sistema turístico, setor que mais cresce e gera empregos é a hotelaria. Esta agrega dois componentes principais: o setor de hospedagem e o de alimentos e bebidas. Jones *apud* Clarke e Chen (2008, p. 51) afirmam que hotelaria:

Consiste em dois serviços distintos – oferecer acomodação para pessoas que estão longe de casa pernovernarem e fornecer alimento para quem está distante de casa ou

não prepara as próprias refeições no momento. Os dois serviços satisfazem necessidades bem básicas do ser humano: dormir e comer.

Esses dois serviços, por envolverem a missão principal da hospitalidade de satisfazer física e psicologicamente as expectativas dos hóspedes são considerados como os mais importantes da indústria da hospitalidade (CHON, 2003).

A hotelaria é a principal atividade do turismo, pois, dá suporte ao desenvolvimento do turismo local. Dentro do setor da hospitalidade, os hotéis destacam-se como a principal fonte de geração de renda. O Hotel é conceituado por Beni (1998) como uma empresa de prestação de serviços diferente de outros estabelecimentos industriais e comerciais, principalmente, pelo fato do produto hoteleiro ser estático, tendo o consumidor de ir até o local para consumir o produto (a hospedagem). Diante da importância da hotelaria na atividade turística, as subseções seguintes fazem uma abordagem do surgimento da hotelaria até sua evolução.

4.2 A Empresa Hoteleira

Por fazer parte do produto turístico, o Hotel é considerado como uma empresa da indústria da hospitalidade, particularmente ao setor de hospedagem. A Embratur (2008) define a empresa hoteleira como “a pessoa jurídica que explora ou administra meio de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira”. Para Castelli (2000, p.56) a empresa hoteleira é “[...] uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada”.

Um empreendimento hoteleiro caracteriza-se por oferecer acomodação aos seus clientes. Entretanto, apesar da hospedagem ser o principal serviço oferecido pelo hotel, estes oferecem ainda serviços auxiliares tais como alimentação, lazer e promoção de eventos. Essas atividades, além de incrementar a receita dos empreendimentos hoteleiros favorecem o desenvolvimento do turismo, principalmente do turismo de negócios. Numa visão sistêmica, o hotel é composto de diversas áreas encarregadas a desenvolver atividades que atendam ao objetivo final do empreendimento: oferecer o produto/serviço ao cliente. O sistema hoteleiro, de acordo com Castelli (2000, p.86) é composto por três grandes áreas: hospedagem, alimentação e bebidas e administração conforme ilustra a Figura 8.



FIGURA 8 – O SISTEMA HOTEL
Fonte: Castelli (2000, p. 86).

4.2.1 Hospedagem

A Hospedagem envolve a área dos apartamentos, também denominados de unidades habitacionais – UH's e as áreas sociais (reservas, recepção, comunicação e telefonia), bem como a área de governança. A área de reserva geralmente localiza-se junto à recepção e juntas são responsáveis pelo contato inicial com o cliente. Este contato pode ser feito diretamente com o cliente por meio de telefone, fax, internet ou indiretamente através das operadoras turísticas, agências de viagens ou empresas. Essas áreas são de fundamental importância, pois, são responsáveis pela boa impressão do serviço junto aos hóspedes tanto na entrada (*check-in*) quanto na saída (*check-out*) do estabelecimento.

A área de governança é responsável pela arrumação dos apartamentos, limpeza das áreas sociais, lavanderia e rouparia. É comum que além da área de governança, existe um setor separado responsável pela limpeza das áreas externas (jardins, calçadas, piscinas, áreas de lazer etc.) de todo o hotel e também pela manutenção dos equipamentos e instalações.

4.2.2 Alimentos e Bebidas

O setor de alimentos e bebidas é considerado como o mais complexo dentro do hotel. Abrange a cozinha, o restaurante, *room service*, entre outros. Neste setor, as principais atividades são: solicitação de produtos, recebimento e armazenagem, processamento dos

produtos em alimentos e distribuição dos pedidos. A maior preocupação deste setor é preparar um alimento de acordo com a exigência do hóspede. Outros fatores que também são cruciais nessa área são as despesas com mão-de-obra, que conforme Castelli (2000) chegam a ser 2,5 vezes maiores que na área de hospedagem e a receita que chega a ser 4 vezes menor comparando-se com o mesmo setor. Tais fatores fazem com que muitos hotéis terceirizem esse serviço.

4.2.3 Administração

A administração é o setor responsável pelo bom funcionamento de todas as outras áreas. O setor envolve a área de compras, que oferece suprimentos ao hotel. Neste processo, identifica-se a necessidade de compra de produtos, realiza-se cotação e negociação de preços e prazos com fornecedores. A administração também é responsável por uma das áreas mais críticas dentro do hotel: recursos humanos. Este envolve o recrutamento, seleção e contratação de pessoal e é de fundamental importância para obter serviços de qualidade.

A boa gestão dessas áreas é de fundamental importância para a competitividade do hotel diante da acirrada competição. Para tanto, os empreendimentos hoteleiros necessitam de informações que os auxiliem no processo de gestão propiciando a estes estabelecimentos maior competitividade, crescimento e estabilidade.

4.3 Caracterização econômica do empreendimento hoteleiro

O setor de serviços representa papel relevante na economia, apresentando crescimento expressivo, representatividade no PIB de países desenvolvidos e em desenvolvimento. No Brasil, o setor de serviços representa mais de 55% do PIB nacional. A atividade turística, pertencente ao setor de serviços, tem se destacado por proporcionar aumento significativo da renda per capita e geração de divisas. 2007 o PIB do Turismo - PIBTur totalizou R\$ 24,5 bilhões (considerando apenas locação de autos, aéreo e hospedagem), destes, com R\$ 16 bilhões (66,2%) correspondem à gastos com viagens corporativas (negócios).

A hotelaria oferece uma diversidade de serviços e sua relevância é percebida em termos econômicos. Nesse setor, a hospedagem é componente necessário ao desenvolvimento do turismo, já que a qualidade e abrangência disponível desse serviço influenciarão o visitante de um local (COOPER *et al*, 2001). Atualmente, cerca de 50% da renda do setor turística no Brasil é obtida através da área de hospedagem. Além disso, os gastos do turista com

alimentação e hospedagem chegam a representar 75% do gasto total, o que torna o setor de hospedagem altamente rentável (DIAS, 1990).

De acordo com a Associação Brasileira de Indústria de Hotéis - ABIH (2007), o parque hoteleiro no Brasil conta com aproximadamente 25 mil meios de hospedagem dos quais 18 mil são hotéis e pousadas. Destes, 70% são empreendimentos de pequeno porte, que geram mais de um milhão de empregos e a oferta de aproximadamente um milhão de apartamentos em todo o país. A indústria hoteleira no país envolve um volume significativo de recursos, com patrimônio imobilizado em torno de US\$ 15 bilhões; receita bruta anual de aproximadamente de US\$ 9 bilhões e arrecadação de mais de US\$ 1,8 bilhão em impostos, taxas, contribuições.

Além da grande expressividade econômica e apesar de contribuir de forma positiva para geração de empregos e aumento do fluxo de receitas, a estrutura de custos do setor hoteleiro sofre com os custos elevados, principalmente os custos fixos. A Tabela 1 distribui os custos operacionais, em nível de Brasil, para as cinco categorias de hotéis:

TABELA 1 - CUSTOS OPERACIONAIS PARA AS CATEGORIAS DE HOTEL NO BRASIL

CATEGORIA	CUSTOS FIXOS (%)	CUSTOS VARIÁVEIS (%)
*	76	24
**	71	29
***	70	30
****	67	33
*****	67	33
MÉDIA BRASIL	69	31

Fonte: Brasil, 1998.

No setor de hospedagem, os custos operacionais geralmente seguem o seguinte padrão: custos com insumos na hospedagem alimentação; manutenção de equipamentos; mão-de-obra e seus encargos; custos com propaganda e publicidade; entre outros. Os principais custos de um empreendimento hoteleiro, independente a que categoria pertence estão relacionados a custos fixos e, por não estarem diretamente associados aos produtos, são de difícil alocação. Diferentemente da grande maioria dos custos variáveis que, os quais estão diretamente relacionados aos produtos e variam de acordo com o volume de hóspedes. De forma geral, os principais custos de um Hotel são:

- [1] Hospedagem – os custos com as unidades habitacionais geralmente são os mais elevados, pois como a unidade tem como função substituir o ambiente familiar para o hospede, deve ser cuidadosamente planejada e manter um elevado padrão de qualidade. A manutenção dessa área requer mão-de-obra, equipamentos, materiais, entre outros itens que elevam o valor do seu custo;
- [2] Alimentação – as grandes maiorias dos hotéis incluem no valor da diária o café da manhã, por isso, os custos referentes a estes também devem ser considerados, pois tem grande representatividade, apesar de ser um custo variável, que tem o valor modificado de acordo com o volume de hóspedes.
- [3] Depreciação – referentes à depreciação dos móveis, equipamentos, veículos e do imóvel onde o hotel está localizado.
- [4] Mão-de-Obra - refere-se ao custo da mão-de-obra dos funcionários envolvidos com as atividades que estão relacionadas com a prestação de serviços de hospedagem;
- [5] Material de limpeza: São materiais utilizados na manutenção das áreas comuns do hotel. Ex.: Desinfetante, papel higiênico, sabonete, álcool etc;
- [6] Seguros diversos – gastos referentes à estrutura física do hotel;
- [7] Manutenção – a conservação e manutenção dos bens também é item relevante para o empreendimento hoteleiro, pois, mantém o bom funcionamento do hotel. Esse item engloba custos como manutenção de ar condicionado, automóveis, frigobar e computadores.
- [8] Telefone – os custos com telefones são relevantes, pois, geralmente a telefonista é a primeira pessoa a entrar em contato com os clientes.
- [9] Energia Elétrica – envolve todo o consumo de energia do hotel sejam eles consumidos pelos hóspedes ou para o funcionamento do hotel.
- [10] Água – custo com água para manutenção geral do hotel;
- [11] Gás: São os custos referentes às despesas com gás, utilizados no restaurante, copa e cozinha e;
- [12] Material de expediente - São os custos decorrentes do material utilizado na prestação de serviços aos clientes. Ex.: Caneta, papel, blocos, bobina, etc.

Os custos de um hotel podem ser analisados através da sua cadeia de valor. As atividades que mais geram custos na cadeia de valor de um hotel são as atividades de hospedagem (reserva, recepção, comunicação, governança e lavanderia), alimentação e bebidas, de eventos e de lazer. A área de Porém, com uma visão externa, incluem-se os fornecedores de insumos e equipamentos, operadores turísticos e clientes (ARAÚJO, 2001). Os principais custos da cadeia de valor de um hotel são apresentados no Quadro 5.

CUSTOS DOS FORNECEDORES	CUSTO DA EMPRESA	CUSTO DO CLIENTE
Serviços; operadoras turísticas; equipamentos; instalações, etc.	Hospedagem (reserva, recepção, governança e lavanderia); alimentos e bebidas; eventos e lazer.	Tempo de atendimento; redução de reclamações; satisfação.

QUADRO 5 - PRINCIPAIS CUSTOS DA CADEIA DE VALOR DO HOTEL

Fonte: Adaptado de Araújo (2001).

Todas essas áreas consomem recursos e geram custos para o empreendimento hoteleiro e por isso deve-se atribuir custos e receitas a cada atividade de valor. Entretanto, num hotel, a principal atividade é a hospedagem. Esta, por ser a atividade mais importante para o cliente, implica diretamente à qualidade do serviço prestado, sendo de fundamental importância para o sucesso organizacional. Por apresentar um elevado nível de qualidade a hospedagem geralmente apresenta um custo elevado, porém não impedindo que o mesmo seja controlado.

Assim, a gestão da cadeia de valor de um empreendimento hoteleiro minimiza as variações através da exclusão de atividades que não agregam valor ao empreendimento. Além disso, a compreensão da estrutura de custos dos hotéis proporciona melhor entendimento.

4.4 Classificação dos Empreendimentos Hoteleiros

Os hotéis podem ser classificados sob vários aspectos, dentre eles: pelo padrão de suas instalações, as quais determinam o grau de conforto, a qualidade dos serviços e os preços; de acordo com sua localização (praia, montanha, aeroporto, cidade) e; conforme sua utilidade - lazer, negócios, cassinos, turismo, eventos. No Brasil, a classificação oficial é feita pela Empresa Brasileira de Turismo – EMBRATUR. A classificação mais recente distingue os meios de hospedagem através de suas características. Estas são apresentadas na Tabela 2.

TABELA 2 - MEIOS DE HOSPEDAGEM E SUAS CARACTERISTICAS

Tipo	Localização	Natureza da edificação	Clientela Preferencial	Infra-estrutura
Hotel - H	Preferencialmente urbana.	Normalmente em edificações com vários pavimentos (verticais).	Mista, com executivos e turistas.	Hospedagem e em alguns casos infra-estrutura de negócios e lazer
Hotel Histórico - HH	Em prédios, locais ou cidades históricas (meio rural e urbano).	Prédio tombado, de valor histórico ou regional reconhecido.	Mista, com executivos e turistas.	Restrita à hospedagem
Hotel de Lazer - HL	Áreas rurais ou local turístico fora do centro urbano.	Geralmente projeto arquitetônico horizontal.	Turistas em viagem de recreação e lazer.	Áreas, instalações, equipamentos e serviços próprios para lazer.
Pousada - P	Locais turísticos, geralmente fora de centros urbanos.	Predominantemente projeto arquitetônico horizontal.	Turistas em viagem de recreação e lazer.	Restrita à hospedagem

Fonte: Andrade, Brito e Jorge(2007, p. 45)

Por meio dessa distinção, os meios de hospedagem são classificados em 6 categorias: acima de 5 estrelas - Super Luxo; 5 estrelas – H, HH e HL; 4 estrelas - H, HH e HL e Standard Superior; 3 estrelas - H, HH, HL e P; 2 estrelas – H, HL, HH, P. 1 estrela, simples - H, HH, HL e P. A classificação oficial da EMBRATUR é apresentada no Quadro 6:

Categoria	Símbolo
Super Luxo	* * * * * SL
Luxo	* * * * *
Superior	* * * *
Turístico	* * *
Economico	* *
Simples	*

QUADRO 6 - CLASSIFICAÇÃO OFICIAL DOS HOTÉIS PELA EMBRATUR.

Fonte: EMBRATUR (2002, p. 57).

Apesar da existência da classificação oficial a sua não-obrigatoriedade e os custos elevados dificultam a aderência dos empreendimentos hoteleiros a essa classificação. Diante disso, a ABIH nacional estabeleceu outra classificação, esta, de acordo com Andrade, Brito e Jorge (2007, p. 46) é uma “auto-classificação feita pelos próprios hoteleiros e apenas cancelada pela ABIH”. Essa classificação define em seis categorias: Simples (1 estrela); econômica (2 estrelas), turística (3 estrelas); superior (4 estrelas); luxo (5 estrelas) e; superluxo (6 estrelas).

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O que distingue a pesquisa científica é o delineamento do método adotado para solucionar o problema em questão. A pesquisa é uma atividade relevante à construção do conhecimento e como toda atividade racional e sistemática, a pesquisa exige que as ações desenvolvidas ao longo de seu processo sejam efetivamente planejadas na tentativa de responder a questão investigada. (GIL, 2007)

Gil (2007) enfatiza que a pesquisa é desenvolvida mediante a junção de conhecimentos disponíveis, amparados por métodos, técnicas e outros procedimentos científicos, para, assim, responder aos problemas propostos. Dessa forma, a metodologia pode ser descrita como o conjunto de regras estabelecidas para o método científico. Beuren (2006) enfatiza que a metodologia da pesquisa é definida com base no problema formulado, podendo ou não ser elaboradas hipóteses, que compreende além da descrição formal dos métodos e técnicas a serem utilizados, as opções e a leitura operacional que o pesquisador fez do quadro teórico.

A metodologia a ser adotada, que tem como intuito alcançar os resultados pretendidos, requer instrumentos necessários à sua execução. Nesse sentido, Demo (2001) acrescenta que a metodologia corresponde à sistemática utilizada pelos pesquisadores para obtenção de conhecimento. O processo de pesquisa está quase sempre cercado de ritos especiais associados a certa trajetória acadêmica que contempla o domínio de sofisticadas técnicas, sobretudo o manejo da estatística e da informática.

O resultado da pesquisa relaciona-se diretamente às habilidades e conhecimentos do pesquisador. A escolha adequada dos métodos e técnicas para conduzir as investigações, permite gerar resultados confiáveis e contributivos à pesquisa. Cooper e Schindler (2003), ao discorrerem sobre técnicas de pesquisa expõem a existência de viés por parte de alguns pesquisadores em adaptar o seu estudo ao método preferido, entretanto, recomendam a opção por uma técnica coerente à solução do problema.

Dessa forma, as subseções seguintes, estabelecem o arcabouço metodológico que permite a operacionalização dessa investigação. São realizadas exposições referentes à: classificação da pesquisa e hipóteses a serem testadas; definição da população alvo e sua amostragem; instrumento para coleta dos dados e o pré-teste e; as técnicas estatísticas selecionadas para tratar as variáveis escolhidas e garantir a cientificidade da questão pesquisada.

5.1 Classificação da pesquisa

Não há um consenso entre os autores quanto às classificações da pesquisa. Assim, para conduzir à resposta da questão norteadora do presente estudo, que tem como intuito de se é identificar as prioridades estratégicas - diferenciação ou baixo custo - a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador, utiliza-se a base metodológica de Cooper e Schindler (2003). O Quadro 7 apresenta um resumo da classificação da pesquisa adotada:

CATEGORIA	MÉTODO
Grau de Cristalização da Pesquisa	Formal; exploratório
Método de coleta de dados	Interrogação/Comunicação
Poder do pesquisador produzir efeitos nas variáveis estudadas	<i>Ex post facto</i>
Objetivo do estudo	Causal
Dimensão do tempo	Transversal
Escopo do estudo	Estudo Estatístico
Ambiente da pesquisa	Ambiente de campo

QUADRO 7 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003).

Em relação ao grau de cristalização da questão de pesquisa, ou seja, quanto à estrutura e ao objetivo do estudo, classifica-se como um estudo formal, que de acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 128) tem o objetivo de “testar hipóteses ou responder à questão de pesquisa”. Ainda conforme os autores, o objetivo do estudo exploratório é “examinar um tema ou problema de pesquisa pouco estudado, do qual se tem muitas dúvidas ou não foi abordado antes” (COOPER e SCHINDLER, 2003, p. 128).

O estudo exploratório é elaborado com o intuito de familiarizar-se com o fenômeno. De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 100) a pesquisa exploratória “é realizada quando o objetivo consiste em examinar um tema pouco estudado, [...] geralmente determinam tendências, identificam áreas, ambientes, contextos e situações de estudo”. Assim, apesar do caráter predominantemente formal, a ausência de aprofundamento acerca das práticas de gestão de custos e prioridades estratégicas junto a empresas do setor hoteleiro sugerem tendência ao caráter exploratório desse estudo.

Após a classificação da pesquisa, o passo seguinte é identificar o método de coleta de dados. De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 286) essa etapa “consiste em coletar os dados pertinentes sobre variáveis, acontecimentos, contextos, categorias, comunidades ou

objetos envolvidos na pesquisa”. A coleta de dados pode ser realizada por dois processos: o monitoramento e o método de interrogação/comunicação.

Nesse estudo, o método adotado é o de interrogação/comunicação. Segundo Cooper e Schindler (2003, p.128), por meio dessa metodologia “o pesquisador questiona os sujeitos e coleta as respostas através dos meios pessoais e impessoais”. Através desse método, os dados podem ser coletados de três formas: [1] entrevistas ou conversas telefônicas; [2] instrumentos auto-administrados ou auto-reportados e; [3] por instrumentos apresentados antes e/ou depois de um tratamento ou estímulo em um experimento. Sampieri, Collado e Lucio (2006) enfatizam que o instrumento mais utilizado para coleta de dados é o conjunto de questões relacionadas às variáveis estudadas. Deste modo, a coleta dos dados, no presente estudo, foi realizada por instrumento auto-administrado, através de questionário formulado previamente para atender aos objetivos da pesquisa.

No que tange ao controle das variáveis pelo pesquisador, ou seja, o poder do pesquisador produzir efeitos sobre as variáveis pesquisadas, a pesquisa classifica-se em experimental e *ex post facto*. No estudo experimental o pesquisador pode manipular as variáveis analisadas, enquanto que no estudo *ex post facto*, não há liberdade para essa manipulação (COOPER e SCHINDLER, 2003, p.128). Este estudo caracteriza-se como um estudo *ex post facto*, uma vez que se propõe a relatar as práticas de gestão de custos adotadas como alternativa de explicar entre as prioridades estratégicas, sem que haja manipulação dos dados por parte do pesquisador.

Cooper e Schindler (2003) salientam que a maneira de explicar como determinados fatos ocorrem, distingue a pesquisa em descritiva ou causal. Destarte, quanto ao objetivo pretendido, essa pesquisa tem caráter causal, pois, busca-se explicar os fatos através da relação entre as variáveis. Como o objetivo dessa investigação é verificar a influência das práticas de gestão de custos nas prioridades estratégicas, pretende-se, portanto, realizar o registro, a análise, a correlação das variáveis, desprovidos de manipulação, com o intuito de verificar como as práticas de gestão de custos se apresentam diante de determinado contexto (CERVO e BERVIAN, 2002).

Em relação à dimensão temporal, a realização de um corte instantâneo representando o comportamento dos hotéis da Cidade do Salvador cadastrados na Associação da Indústria de Hotéis do Estado da Bahia – ABIH-BA em um determinado momento (período da coleta de

dados), caracteriza um estudo transversal (COOPER e SCHINDLER, 2003). Quanto à amplitude e profundidade propõe-se um estudo estatístico, pois, ainda conforme enfatizam esses autores, esse tipo de investigação no processo de captação de características da amostra objeto de estudo prioriza a amplitude, em detrimento da profundidade, examinando as características da amostra e fazendo inferências sobre as hipóteses estabelecidas.

Com relação ao ambiente de pesquisa trata-se de um estudo em condições de campo, pois, ao buscar averiguar um fenômeno dentro de seu contexto real através da aplicação de questionário nos hotéis selecionados. Em síntese, pode-se concluir que a presente pesquisa pode ser considerada causal em relação aos fins e quanto aos meios de pesquisa, pode ser considerada de campo.

5.2 Questões de pesquisa

As críticas quanto ao fornecimento de informações de custos aos gestores no que tange o desenvolvimento de estratégias gerenciais são freqüentes. Entretanto, muitas práticas de gestão de custos podem, potencialmente, proporcionar benefícios à adoção de determinada prioridade estratégica, da mesma forma como diferentes modos de gerenciamento adotado a partir das prioridades estratégicas de diferenciação e baixo custo podem influenciar a adoção de práticas de custos específicas (SHANK, 1989).

As contribuições das informações de custos para a gestão estratégica têm sido tão importantes que tal área da CG ganhou força ao longo dos anos, de maneira, que autores como Shank e Govindarajan (1997), dando ênfase ao relacionamento da gestão de custos com a estratégia organizacional, desenvolveram a Gestão Estratégica de Custos. O alinhamento entre gestão de custos e estratégia organizacional tem sido alternativa relevante para o aumento da competitividade das organizações. Para que isso se efetive, entretanto, a gestão de custos da empresa deve estar orientada pela estratégia organizacional em um processo.

Autores têm afirmado que abordagens tradicionais de gestão de custos não fornecem o tipo de informação que os gestores necessitam para desenvolver e apoiar prioridades estratégicas e implementar técnicas gerenciais recentemente desenvolvidas (JOHNSON & KAPLAN, 1987; SHANK e GOVINDARAJAN, 1993). Práticas e técnicas específicas podem ser mais importantes, dependendo do grau em que as estratégias são particularmente enfatizadas. Nesse contexto, novas práticas de gestão de custos têm mostrado que a ênfase custo do produto

proporciona um foco amplo para valorização e eficácia da prioridade estratégica de baixo custo, enquanto que outras podem proporcionar maiores benefícios para prioridade com ênfase na diferenciação de produtos (SHANK, 1989, CADEZ e GUILDING, 2007). Com o intuito de orientar a resolução do problema estabelecido foram definidas as questões de pesquisa a seguir:

Q1: É possível prever a prioridade estratégica de diferenciação ou baixo custo adotada pelos hotéis da Cidade do Salvador a partir das suas práticas de gestão de custos.

Q2: Hotéis que adotam prioridade Estratégica de Diferenciação devem, em princípio, ser menos rigorosos com relação ao planejamento e o controle de custos.

Q3: Hotéis que adotam prioridade Estratégica de Baixo Custo tendem a ser mais rigorosos com relação ao planejamento formal e o controle de custos, adotando práticas de custos tradicionais que dão forte ênfase ao controle dos custos.

5.3 População e Amostragem

A população da pesquisa é definida por Gil (2007, p.99) como o “conjunto de elementos que possuem determinadas características”. Para Lakatos e Marconi (1996, p.37) a população ou universo como o “conjunto de seres animados ou inanimados que representam pelo menos uma característica em comum”.

A população alvo deste estudo foram os empreendimentos hoteleiros classificados como 3, 4 e 5 estrelas, localizados na Cidade do Salvador. Os dados foram coletados com base em uma amostra retirada da população alvo. A amostra é definida por Gil (2007, p.100) como “o subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população”. Mattar (1994, p.260) resume a importância do processo de amostragem ao ressaltar que:

[...] a idéia básica de amostragem está em que a coleta de dados em alguns elementos da população e sua análise podem proporcionar relevantes informações de toda a população. A amostragem está intimamente relacionada com a essência do processo de pesquisa descritiva por levantamentos: pesquisar apenas uma parte da população para inferir conhecimento para o todo, ao invés de efetuar o censo.

Para selecionar a amostra foi utilizado o critério “classificação dos empreendimentos hoteleiros de acordo com a ABIH”. Da população de 55 hotéis cadastrados na ABIH - Ba, foram selecionados para compor a amostra os 32 hotéis classificados como 3, 4 e 5 estrelas

em 2008. Optou-se por trabalhar com esses empreendimentos, pois, a maioria destes hotéis são de médio e grande porte, havendo assim, a facilidade de encontrar Contabilidade Gerencial e de custos estruturadas. Ressalta-se ainda a dificuldade de encontrar instrumentos de Contabilidade Gerencial em micro e pequenas empresas.

Todos os empreendimentos hoteleiros constantes na listagem foram contatados. Entretanto, ao contatá-los foram encontradas dificuldades de obtenção de respostas. A principal delas foi falta de tempo ou pessoa qualificada para responder a pesquisa. Todos os 32 hotéis contatados responderam ao questionário, correspondendo a um número um superior àquele representativo da amostra ideal. Apesar da pequena amostra ressalta a dificuldade de realizar pesquisas empíricas principalmente na área de contabilidade, entretanto, é suficiente para realizar as análises estatísticas e conferir confiabilidade às análises. Tal dificuldade é ressaltada por Langfield-Smith e Smith (2004, p. 67) que afirma: “muitos pesquisadores na área de contabilidade tem dificuldades para obter amostras acima de 100”.

5.4 Instrumento da Pesquisa e Técnica de Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado (Anexo 2), disponibilizados aos respondentes em duas versões: impressa e eletrônica. A via impressa do questionário foi utilizada para coleta de dados através de contato pessoal com os gestores dos hotéis, identificados previamente através de contato telefônico, enquanto a versão eletrônica foi encaminhada por e-mail.

As variáveis foram estruturadas com base em estudos existentes, adaptando-se à realidade da Contabilidade Gerencial brasileira. O questionário foi estruturado em quatro blocos. O primeiro, denominado Bloco de Estratégia, com intuito identificar a estratégia adotada pelo hotel, consistindo, portanto no constructo para dimensionar a opção estratégica. Sobre as variáveis relacionadas ao constructo prioridades estratégicas, optou-se por contemplar 7 (sete) afirmativas no questionário. As questões desse Bloco foram consubstanciadas nas discussões teóricas de Cadez e Guilding (2008).

O segundo bloco do questionário abrange questões referentes à Gestão de Custos com afirmações referentes às práticas de gestão de custos adotadas neste estudo. As 8 (oito) afirmativas deste bloco tiveram como base os estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998). As variáveis referentes às práticas de gestão de custos escolhidas para a pesquisa em questão

são as seguintes: planejamento estratégico, orçamento, rentabilidade de clientes, ponto de equilíbrio, margem de contribuição e custo padrão. Foram consideradas as práticas de gestão de custos para identificar quais dessas variáveis se associam às prioridades estratégicas das empresas.

Para indicar o grau de concordância quanto às afirmativas sobre as prioridades estratégicas e as práticas de gestão de custos foi utilizada a escala tipo *Likert* de 5 (cinco) pontos para cada questão. A escala utilizada varia entre 1 – discordo totalmente; e 5 – concordo totalmente. A escala é crescente, ou seja, quanto maior o número, maior o grau de concordância em relação à assertiva.

O Terceiro bloco, definido de informações de custos utilizadas para o processo de tomada de decisão, composto por 12 (doze) questões objetivou verificar como funciona a estrutura de custos nos hotéis selecionados. O quarto bloco, denominado de Caracterização do Hotel e dos Respondentes teve como intuito recolher informações sócio-demográficas dos empreendimentos. Esse bloco abrange questões tanto sobre a qualificação do respondente, grau de instrução, formação específica em termos de graduação e sexo, estabelecendo-se seu perfil quanto perguntas referentes ao empreendimento hoteleiro, enfatizando dados sobre tamanho (baseado em unidades habitacionais e faturamento/BNDES), classificação e número de funcionários, com o intuito de caracterizar o empreendimento e classificá-lo conforme critério pré-estabelecido.

5.5 Pré-teste

Mesmo que o questionário tenha sido elaborado com base em diversos direcionadores metodológicos, sempre há a necessidade de realizar o pré-teste para correção de eventuais falhas, bem como para complementá-lo com contribuições adicionais. O objetivo do pré-teste existe é testar e validar o instrumento de coleta de dados diante de condições reais, garantindo que os objetivos do pesquisador sejam entendidos pelos entrevistados. Através do pré-teste, analisam-se as dificuldades encontradas no entendimento das questões. Lakatos e Marconi (1996, p.227) enfatizam que o pré-teste auxilia o pesquisador a identificar a “[...] tendência do entrevistado não responder certas questões” que identificam como invasivas.

Assim, foi realizado o pré-teste, no período entre 10 e 20 de fevereiro de 2009, com dois gestores de empreendimentos hoteleiros no interior do Estado da Bahia. A opção por gestores

fora da população escolhida decorreu da preocupação em cansar o entrevistado da amostra enviando-lhes diversos questionários. Além disso, contou-se ainda com o apoio de docentes e colegas da área. As principais sugestões vieram dos docentes, e referiam-se às terminologias adotadas e à pontuação da escala tipo *Likert*.

5.6 Tratamento Estatístico e Análise dos Resultados

O tratamento estatístico dos dados compreende, além de estatísticas descritivas (média, variância, desvio-padrão), análise fatorial, teste de comparação de médias, e testes não-paramétricos.

A análise fatorial é uma das técnicas multivariadas, que de acordo com Hair (2005, p. 26) referem-se aos “[...] métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada indivíduo ou objeto sob investigação”. A análise multivariada “permite que se explore a performance conjunta das variáveis e se determine a influencia ou importância de cada uma estando as demais presentes” (RODRIGUES e PAULO, 2007, p. 3). Para análise dos dados foi utilizado o software de SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*, versão 15.

As estatísticas descritivas foram utilizadas com o intuito de descrever a população por meio da amostra investigada, para tanto, estabeleceram-se as médias, variância e desvio-padrão e em alguns casos a frequência das variáveis em análise. Adicionalmente, com o intuito de reduzir e reclassificar as variáveis de estratégia foi realizado a análise fatorial e o teste de médias para as variáveis. Por fim, visando estabelecer a associação entre as variáveis de estratégia e de Gestão de custos realizou-se os testes de hipóteses não-paramétricos de Mann-Whitney, de Kruskal-Wallis e do Qui-Quadrado (*Pearson Chi-Square*). Os testes não-paramétricos foram utilizados, pois, não se baseiam nos pressupostos de normalidade e homogeneidade de variâncias entre grupos e usualmente envolvem dados qualitativos (MAROCO, 2003).

6 ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Este tópico tem o intuito de descrever e analisar os resultados da pesquisa através das técnicas descritas no item anterior. Para facilitar o entendimento, este capítulo foi dividido em 5 subseções: [1] análise descritiva das variáveis; [2] análise fatorial das variáveis de estratégia; [3] análise das médias das variáveis de estratégia e; [4] testes não paramétricos de Mann-Whitney, de Kruskal-Wallis e do Qui-Quadrado (*Pearson Chi-Square*).

6.1 Análise Descritiva das variáveis

Antes de realizar a análise de dados propriamente dita, é necessário calcular o Alfa de Cronbach para atestar a confiabilidade do instrumento de pesquisa. Hair et al (2005, p.90) enfatizam que o valor do Alfa “[...] varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade”. O Alfa de Cronbach para o constructo estratégia é mostrado no quadro 8.

Alpha de Cronbach's	Nº de itens
0,868	7

QUADRO 8 - ALPHA DE CRONBACH PARA AS VARIÁVEIS DO CONSTRUCTO PRIORIDADE ESTRATÉGICA
Fonte: A autora

O valor de 0,87 do Alfa de Cronbach para o constructo prioridade estratégia de demonstra o grau de consistência da pesquisa, indicando que o conjunto das variáveis que formam o constructo estratégia está consistente com o que se pretende medir, ou seja, essas variáveis representam bem as prioridades estratégicas de baixo custo e diferenciação.

6.1.1 Aspectos relacionados à Estratégia competitiva das atividades do hotel

Esta subseção evidencia as estratégias genéricas adotadas nas atividades – hospedagem, alimentos e bebidas, eventos, lazer, reserva, recepção, governança. Uma vez identificada a estratégia competitiva predominante nas atividades do hotel, deduzir-se-á a estratégia genérica adotada pelos hotéis pesquisados.

Para, fortalecer sua posição no mercado, os hotéis devem optar por oferecer seus serviços a um baixo custo, buscando oferecer os menores preços do mercado ou por diferenciação, na tentativa de oferecer o melhor serviço. Além dessas duas estratégias genéricas que auxiliam as organizações a manter vantagens competitivas duradouras, Porter (2004) define ainda a

estratégia de focalização ou enfoque que tem como intuito atender um público ou segmento especializado.

Para verificar qual a estratégia adotada nas atividades do hotel formou-se um bloco por 7 (sete) questões que enfatizavam as estratégias de diferenciação e baixo custo. As questões envolviam atividades inerentes às empresas hoteleiras. Para tanto, foram consultados profissionais com experiência da área quanto à aplicação do conjunto de conceitos vinculados à gestão estratégica. As questões contidas no Bloco de Prioridades Estratégicas – PE são apresentadas no QUADRO 9.

1.1 Em relação à Hospedagem , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes do que <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.2 Em relação a Alimentos e Bebidas é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.3 Em relação aos Serviços Auxiliares (lavanderia, locações etc.) prestados aos hóspedes, é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.4 Em relação aos Serviços de Recepção e Reserva , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.5 Em relação à área de Eventos , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.6 Em relação à Área de Lazer , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
1.7 Em relação à área de Governança , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.
QUADRO 9 - QUESTÕES DA VARIÁVEL PRIORIDADE ESTRATÉGICA Fonte: A autora.

No que tange à estratégia competitiva das atividades do hotel os resultados evidenciam que os hotéis analisados parecem dar ênfase à estratégia de diferenciação, tendo como foco à qualidade dos serviços/produtos e procurando manter a imagem da marca superior à dos concorrentes. No setor de hospedagem, a grande maioria (96,%) dos respondentes dão ênfase a estratégia de diferenciação, seguida pela estratégia de enfoque ou meio termo com 4% das respostas e não houveram respostas enfatizado a preocupação com baixo custo no setor de hospedagem dos hotéis. Para o setor de alimentos e bebidas, 96,9% priorizam a estratégia de diferenciação, enquanto que 3,1% adotam a estratégia de baixo custo. Em relação aos serviços auxiliares predomina a estratégia de diferenciação, com 68,8%, seguida da estratégia de focalização com 28,1% de adoção e 3,1% com ênfase de baixo custo. Para as atividades de recepção e reservas 90,6% dos respondentes afirmam oferecer o serviço com diferenciação, enquanto 9,4% adotam estratégia de enfoque.

Outras áreas importantes do hotel e também contempladas na pesquisa foram as áreas de eventos, lazer e governança. Em relação à eventos a prioridade estratégica é atender com serviços diferenciados (90,6%) enquanto que 9,4% adotam estratégia de enfoque. A preocupação com tal área decorre do aumento do número de eventos (feiras, congressos, etc.), que vem ocorrendo na Bahia. Esse aumento fez com que os hotéis passassem a investir em estrutura para atrair esse público, construindo e ampliando seus centros de convenções. Na área de lazer também há a predominância da estratégia de diferenciação. Dos 32 respondentes 96,9% afirmaram adotar esta estratégia, enquanto que apenas 3,1% enfatizam a estratégia de focalização. A área de governança, que abrange setores que não são vistos pelos clientes, há também a predominância da estratégia de diferenciação, embora com menor ênfase. Tal assertiva pode ser constatada com o percentual dos respondentes que afirmaram adotar a estratégia de diferenciação para esta estratégia (78%), os demais (21,9%) optaram pela estratégia de enfoque (Tabela 3).

TABELA 3 - ANÁLISE DO CONSTRUCTO PRIORIDADE ESTRATÉGICA

ÁREAS/PRIORIDADES	BAIXO CUSTO (%)	ENFOQUE (%)	DIFERENCIAÇÃO (%)
HOSPEDAGEM	-	4,0	96,0
ALIMENTOS E BEBIDAS	3,1	-	96,9
SERVIÇOS AUXILIARES	-	28,1	68,8
RECEPÇÃO E RESERVA	-	9,4	90,6
EVENTOS	-	9,4	90,6
LAZER	-	3,1	96,9
GOVERNANÇA	-	21,9	78,0

Fonte: A autora

Com base na análise descritiva dos dados, pode-se concluir que, em geral, os hotéis investigados definem seu posicionamento estratégico adotando a estratégia de diferenciação. Diversos fatores concorrem à preferência por essa estratégia. Em primeiro lugar a acirrada competição do setor percebida principalmente após a inserção das grandes redes hoteleiras internacionais no estado. Outro fator é a proximidade entre os hotéis, a maioria dos hotéis da Cidade do Salvador concentra-se nos mesmos bairros, geralmente próximos da orla marítima (Vitória, Barra e Ondina) onde também é montado o circuito do carnaval ou próximo do centro financeiro da cidade (Pituba e Itaigara).

No critério diferenciação, notou-se que as áreas que em que os hotéis mais buscam priorizar a estratégia de diferenciação são aquelas relacionadas diretamente com o hóspede, ou seja, a tentativa de conquistar os clientes, os empreendimentos hoteleiros optam por oferecer suporte ao cliente e desenvolver serviços inovadores nas áreas de recepção, reserva e hospedagem.

TABELA 4 - ANÁLISE DA ESTRATÉGIA DO HOTEL

VARIÁVEIS	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	VARIÂNCIA	MÍNIMO	MÁXIMO
HOSPEDAGEM	4,59	0,56	0,31	3	5
ALIMENTOS E BEBIDAS	4,44	0,56	0,32	3	5
SERVIÇOS AUXILIARES	3,94	0,84	0,71	3	5
RECEPÇÃO E RESERVA	4,41	0,67	0,44	3	5
EVENTOS	4,28	0,63	0,40	3	5
LAZER	2,31	0,54	0,29	3	5
GOVERNANÇA	4,25	0,80	0,65	3	5

Fonte: A autora

Percebe-se coerência entre as afirmativas, pois, dar menor ênfase a preços menores denota a preferência pela estratégia de diferenciação ao invés do baixo custo pela tipologia de Porter (2004). Esta tendência pode ser resultado do perfil do novo consumidor, mais exigente, fato que exige uma postura diferenciada por parte dos empreendimentos hoteleiros em busca da fidelização do cliente.

6.1.2 Aspectos relacionados às informações de Gestão de Custos

Quanto às variáveis do constructo práticas de gestão de custos foram incluídas 8 (oito) questões para obter informações quanto ao grau de utilização das práticas de custos pelos hotéis. As questões abordadas estão descritas no Quadro 10.

1.1 O meu Hotel efetua planejamento (estratégico e orçamento) e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado):
1.2 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total):
1.3 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas após dedução dos custos e despesas variáveis totais):
1.4 No meu Hotel, quando planejamos as atividades, efetuamos orçamento detalhado dos custos (ex: compra de material de limpeza).
1.5 No meu Hotel, acompanhamos os custos efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparamos com o orçado ao longo de toda a execução do orçamento.
1.6 No meu Hotel, fazemos avaliação da contribuição dos clientes para o resultado (participação dos segmentos de hóspedes na receita e no lucro).
1.7 No meu Hotel, utilizamos as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle:
1.8 No meu Hotel, utilizamos sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das atividades.

QUADRO 10 - QUESTÕES DA VARIÁVEL PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Fonte: A autora

Os hotéis pesquisados foram reclassificados de acordo com o escore fatorial calculado a partir das respostas do Bloco de Estratégia e foram agrupados em dois blocos denominados

DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO. No primeiro grupo foram identificadas dezoito empresas, onze empresas receberam a classificação de BAIXO CUSTO.

Para esta análise, as empresas classificadas no grupo de enfoque foram retiradas da amostra, pois, conforme explicitado no primeiro capítulo, tal estratégia não se caracteriza como um posicionamento estratégico e sim uma forma de alcançar a posição estratégica desejada. Feita a recodificação das variáveis, foi calculado a média, o desvio padrão e a variância em relação média de cada variável para as respostas das questões do bloco PC. Essas informações são resumidas na TABELA 5. A questão 1 busca verificar a percepção do gestor a respeito do acompanhamento mensal do planejamento estratégico ou orçamentário realizado pela empresa.

TABELA 5 -ANÁLISE ESTATÍSTICA DO CONSTRUCTO PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis	Diferenciação						Baixo Custo						
	N	Média	Variância	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo	Variáveis	N	Média	Variância	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo
PC1 - orçamento para planejamento estratégico	20	4,4	0,2	0,5	4,0	5,0	PC1	12	4,2	0,9	0,9	2,0	5,0
PC2 - margem bruta	20	4,4	0,4	0,6	3,0	5,0	PC2	12	4,3	0,4	0,6	3,0	5,0
PC3 - Margem de contribuição	20	4,0	0,4	0,6	3,0	5,0	PC3	12	4,0	0,7	0,9	3,0	5,0
PC4 - Orçamento para planejamento de custos	20	4,0	0,4	0,6	2,0	5,0	PC4	12	4,2	1,1	1,0	2,0	5,0
PC5 - orçamento para controle de custos	20	4,2	0,5	0,7	3,0	5,0	PC5	12	4,2	1,2	1,1	2,0	5,0
PC6 - rentabilidade de clientes	20	3,9	0,5	0,7	3,0	5,0	PC6	12	3,8	0,9	0,9	3,0	5,0
PC7 - informações de custos para planejamento	20	4,1	0,7	0,7	3,0	5,0	PC7	12	4,2	0,3	0,6	3,0	5,0
PC8 - Sistema de custos	20	3,7	1,0	1,0	2,0	5,0	PC8	12	3,9	0,6	0,8	3,0	5,0

Fonte: A autora

Com base nos dados (Tabela 5), constatou-se que os hotéis da amostra que se posicionam estrategicamente como DIFERENCIAÇÃO, enfatizam o uso do planejamento e acompanhamento mensal tanto do plano estratégico quanto do orçamentário e a utilização da margem bruta mais do que empresas indicadas como sendo de BAIXO CUSTO. A forte utilização do planejamento estratégico é destacada por alguns autores como fator relevante na adoção das melhores práticas de gestão e de custos, pois, abordagem holística e integrada é eficaz para implementar e práticas de gestão de custos (DERTOUZOS et al. 1989; HAMEL & PRAHALAD, 1994).

Essa abordagem tende a se mais utilizada por organizações que enfatizam diferenciação de produtos, onde prioridades e estratégias competitivas precisam ser gerenciadas com maior precisão, já que o processo e as técnicas requeridas para produzir produtos diferenciados são diversas e complexas, se comparadas com a produção e venda de produtos a preços baixos (PORTER, 1990). Com relação a esse quesito e com exceção á forte utilização da margem bruta – PC2 pelo grupo de diferenciação, constata-se uma divergência com os achados de Chenhall (2003), que aponta uma tendência de empresas com posicionamento estratégico de baixo custo em adotar controles gerenciais formais e tradicionais (margem bruta e de contribuição), com foco em controle de custos, metas de operação específicas, orçamentos e controles orçamentários rígidos, se comparados a estratégias empreendedoras e com diferenciação de produtos.

Este resultado pode indicar que os empreendimentos hoteleiros da Cidade do Salvador, mais especificamente classificados como 3, 4 e 5 estrelas, estão utilizando o planejamento e acompanhamento mensal orçamentário e estratégico como mecanismos de auxílio na diferenciação de seus serviços, já que, a busca pela oferta de um produto diferenciado não exclui o controle de custos de seus processos, e um sistema de controle gerencial rígido denota uma característica que adiciona valor aos empreendimentos em análise.

Em relação aos hotéis classificados como BAIXO CUSTO verificou-se que estes enfatizam a utilização do orçamento como ferramenta de controle de custos e a utilização de um sistema de custos paralelo à contabilidade para planejamento, gestão e controle das atividades. À exceção das variáveis PC1, PC2, PC4, PC7 E PC8, descritas acima, nota-se que as demais variáveis não demonstraram distinções significativas entre as estratégias de DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO e com relação às práticas de gestão de custos.

6.2 Práticas de custos para fins estratégicos

Este tópico analisa os dados coletados no Bloco 3 relativos à utilização da informação de custos pelo gestor. Foram incluídas 12 questões para investigar se a contabilidade fornece informações regulares a respeito do custo das operações e, na ausência dessas, quais os motivos que levaram à falta de geração de informações sobre custos para fins estratégicos.

A questão 1 teve como intuito verificar qual o método de custeio adotado pelos hotéis. Sabe-se que, é comum no Brasil a utilização do custeio por absorção, isso acontece devido à

exigência fiscal por ele seguir os princípios fundamentais de contabilidade. Entretanto, apesar da sua obrigatoriedade, este método apresenta limitações no que tange a geração de informações gerenciais. Diante de tais, recomenda-se paralelamente a utilização de outros métodos de custeio capazes de fornecer informações úteis aos gestores. De posse de tais afirmativas a Tabela 6 mostra a utilização dos métodos de custeio pelos gestores dos hotéis investigados.

TABELA 6 - MÉTODOS DE CUSTEIO

MÉTODOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
ABSORÇÃO	22	68,7
VARIÁVEL	8	25,0
ABC	2	6,3
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Verifica-se que a grande maioria dos gestores (68,8%) responderam utilizar o custeio por absorção, seguidos pelos 25% que afirmaram utilizar o custeio direto ou variável. Por fim, percebe-se a inexpressiva utilização do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

Quanto ao fornecimento regular de informações pela contabilidade sobre custos dos elementos que compõem a cadeia de valor (Tabela 7) constatou-se que 37,5% dos respondentes afirmaram que dispõem de informações de custos sobre pessoal, enquanto 34,4% afirmaram receber informações regulares sobre fornecedores. Os demais gestores afirmaram receber informações sobre custos com eventos (12,5%), alimentos e bebidas (9,4%) e governança (6,3).

Observa-se que nenhum dos gestores afirmou receber informações regulares sobre custos de cliente, fato que demonstra que a contabilidade, à exceção das informações sobre custo de fornecedores, concentra sua atenção na geração de informações ligadas às operações internas do hotel, deixando de fornecer informações de relevância estratégica, necessárias para o sucesso competitivo do hotel, principalmente no que diz tange à satisfação do cliente.

TABELA 7 - TIPOS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS

INFORMAÇÕES DE CUSTOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
FORNECEDORES	11	34,4
ALIMENTOS E BEBIDAS	3	9,4
GOVERNANÇA (HIGIENNE E LIMPEZA)	2	6,3
PESSOAL	12	37,5
EVENTOS	4	12,5
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Ainda em relação ao fornecimento pela contabilidade sobre informações de custos, formulou-se a questão 3 do bloco, buscando identificar quais os principais motivos da falta dessas informações, entretanto nenhum dos respondentes afirmou não receber nenhum tipo de informações fornecidas pela contabilidade.

Sobre a utilidade da informação de custos de fornecedores, verificou-se que elas são mais úteis para facilitar negociações (68,8%) e obter economias eventuais (28,1%), na opinião de 3,1% dos respondentes, conforme mostra a Tabela 8, enquanto entendem que são necessárias para obter economias sustentáveis.

TABELA 8 - USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

INFORMAÇÕES DE CUSTOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
FACILITAR NEGOCIAÇÕES	22	68,8
OBTER ECONOMIAS SUSTENTÁVEIS	1	3,1
OBTER ECONOMIAS EVENTUAIS	9	28,1
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Os gestores também foram questionados sobre a utilidade da informação sobre os diversos tipos de clientes. Do total de respondentes, 34% enfatizaram receber informação dos diversos clientes, 44% recebem apenas de alguns clientes e 22% informaram não receber esse tipo de informação. Ainda com relação a informações sobre custos de clientes, para 65,63% dos respondentes, estas informações servem para promoções, enquanto que para 21,88%, elas são úteis na formação de preços e, para 12,50%, podem ser úteis em outros fins de planejamento, conforme Tabela 9.

TABELA 9 - USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS SOBRE OS DIVERSOS CLIENTES

USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
FORMAÇÃO DE PREÇO	4	12,5
PROMOÇÕES	21	65,6
PLANEJAMENTO	7	21,9
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Cabe ressaltar que as informações sobre os clientes são importantes para orientar a estratégia competitiva do hotel, isto é, procurar oferecer preços baixos para os clientes mais baratos ou reduzir os custos de tornar o serviço mais eficiente para o cliente mais caro. Buscando entender como é realizado o controle da hospedagem, os gestores foram questionados sobre como tal controle é realizado em seu hotel. Verificou-se que 71,9% fazem esse controle através das diárias efetivas, 15,5% realiza o controle por hóspede, 12,6% realizam ou pelo preço médio das diárias ou através das reservas conforme detalhado na Tabela 10.

TABELA 10 - CONTROLE DOS CUSTOS DE HOSPEDAGEM

FORMAS DE CONTROLE	FREQUENCY	PERCENT (%)
ATRAVÉS DAS DIÁRIAS	23	71,9
ATRAVÉS DO PREÇO MÉDIO	2	6,3
POR HÓSPEDE	5	15,5
ATRAVÉS DAS RESERVAS	2	6,3
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Outro item relevante para obtenção de estratégia competitiva é a formação do preço da diária (Tabela 11). Sobre isso 53,1% dos gestores responderam formar o preço de venda das diárias através da apuração dos preços totais, em segundo lugar, 34,4% afirmaram utilizar apenas a apuração dos custos diretos e por fim 12,5% informaram formar o preço de venda pelo valor de mercado.

TABELA 11 - FORMAÇÃO DOS PREÇOS DAS DIÁRIAS

FORMAÇÃO DOS PREÇOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
APURAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS	11	34,4
APURAÇÃO DOS CUSTOS TOTAIS	17	53,1
VALOR DE MERCADO	4	12,5
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Diante da importância dos custos para a formação do preço das diárias, os gestores foram questionados sobre quais os principais custos de hospedagem (Tabela 12). Nesse sentido, 56,3% dos gestores afirmaram que os principais custos são os relacionados à mão-de-obra

direta, ou seja, salários da recepção, portaria, administração, garçons, telefonista, limpeza, entre outros; seguidos de 21,9% que afirmaram que os custos mais relevantes são os custos diretos (material de limpeza, de consumo nas áreas frequentadas pelos hóspedes, mão de obra), empatados com 9,4% ficaram os custos indiretos e os de publicidade e propaganda e por fim, 3% afirmaram ser o custo com depreciação.

TABELA 12 - PRINCIPAIS CUSTOS DO HOTEL

PRINCIPAIS CUSTOS	FREQUENCY	PERCENT (%)
MÃO-DE-OBRA DIRETA - Recepção, portaria, administração, etc.	18	56,3
CUSTOS DIRETOS - material de limpeza e de consumo nas áreas frequentadas pelos hóspedes, mão-de-obra.	7	21,9
CUSTOS INDIRETOS - seguro do hotel, material de escritório e manutenção	3	9,4
DEPRECIÇÃO (HOTEL)	1	3,0
DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA	3	9,4
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Em relação aos custos indiretos, observou-se que 71,9% dos gestores afirmaram realizar a separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos e dos custos indiretos, 25% informaram realizar a separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos serviços, para em seguida fazer a apropriação dos custos indiretos, rateio dos custos indiretos dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos e 3,1% afirmaram identifica as atividades relevantes, atribuir os custos às atividades para em seguida identificar e selecionar os direcionadores de custo e só o final atribuir os custos dos recursos às atividades (custeio ABC).

As questões 10 e 11 tiveram como intuito verificar respectivamente qual a importância das informações de custos e como tais informações são captadas. Quanto à importância das informações de custo para os gestores (Tabela 13) 75% afirmaram que a informação de custos é relevante para administrar, demitir e qualificar pessoal, 15,6% responderam que estas informações são importantes para decisões sobre novos investimentos de imobilizado, 6,3% para decidir sobre desconto em hospedagem e somente 3,1% afirmaram utilizar tais informações para definir preços de hospedagem.

TABELA 13 - RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

RELEVÂNCIA	FREQUENCY	PERCENT (%)
TOMAR DECISÕES SOBRE NOVOS INVESTIMENTOS NO IMOBILIZADO	5	15,6
DECIDIR SOBRE DESCONTOS NO PREÇO DA HOSPEDAGEM	2	6,3
DEFINIR PREÇOS DE HOSPEDAGEM	1	3,1
ADMINISTRAR, DEMITIR E QUALIFICAR PESSOAL	24	75,0
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Em relação captação das informações de custos (Tabela 14), 84,4% dos gestores responderam captar tais informações através dos dados contábeis, 6,3% afirmaram utilizar relatórios de custos não integrados à contabilidade, 6,3% não realizam essa captação de informações e 3,1% informaram utilizar outros métodos, mas não especificaram como realizam.

TABELA 14 - CAPTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

CAPTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	Frequency	Percent (%)
ATRAVÉS DOS DADOS CONTÁBEIS	27	84,4
ATRAVÉS DE RELATÓRIOS DE CUSTOS NÃO INTEGRADOS À CONTABILIDADE	2	6,3
NÃO EXISTE CAPTAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS	2	6,3
OUTROS	1	3,1
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Ainda com relação à utilização das informações de custos para fins estratégicos verificou-se que os hotéis com ênfase em diferenciação tendem a adotar com maior frequência um controle rígido sobre os custos de clientes, de hospedagem e priorizando as informações sobre custos para tomada de decisão (Tabela 15). Tal resultado confirma a utilização de técnicas baseadas em clientes para tomada de decisão pelos hotéis classificados como diferenciação. Além disso, a forte preocupação desses hotéis em relação aos custos deve-se ao fato de que mesmo procurando adotar a prioridade estratégica de diferenciação, a busca por preços acessíveis torna-se relevante principalmente por fatores já citados nas seções anteriores como à proximidade entre os hotéis analisados que aumenta a competitividade entre os hotéis.

TABELA 15 - ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO INFORMAÇÕES DE GESTÃO DE CUSTOS

Diferenciação							Baixo Custo						
Variáveis	N	Média	Variância	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo	Variáveis	N	Média	Variância	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo
IF1	20	1,3	0,2	0,4	1,0	2,0	IF1	12	1,6	0,6	0,8	1,0	3,0
IF2	20	1,0	0,0	0,0	1,0	2,0	IF2	12	1,0	0,0	0,0	1,0	1,0
IF4	20	1,5	0,8	0,9	1,0	3,0	IF4	12	1,8	0,9	1,0	1,0	3,0
IF5	20	2,1	0,8	0,9	1,0	3,0	IF5	12	2,1	0,8	0,9	1,0	3,0
IF8	20	1,5	0,4	0,6	1,0	3,0	IF8	12	2,1	0,6	0,8	0,0	3,0
IF9	20	2,0	2,1	1,5	1,0	5,0	IF9	12	1,7	1,0	1,0	1,0	4,0
IF11	20	1,2	0,4	0,6	1,0	3,0	IF11	12	1,4	0,9	0,9	1,0	4,0
IF12	20	1,1	0,1	0,2	1,0	2,0	IF12	12	1,8	0,6	0,6	1,0	3,0

Fonte: A autora

Em relação aos hotéis classificados como baixo custo constata-se a maior utilização de técnicas como custo de fornecedores, custos para formação de preço de venda e a alocação de custos indiretos. Percebe-se ainda a utilização da contabilidade como fornecedora de informações de custos. Tais resultados confirmam o foco em controle de custos, metas de operação específicas e controles mais rígidos, se comparados aos empreendimentos que priorizam a diferenciação de produtos.

6.3 Aspectos relacionados à caracterização do hotel e do respondente

Esta subseção apresenta os resultados referentes à caracterização do hotel e dos respondentes, no que se refere à categoria do empreendimento e ao cargo e grau de instrução. Presume-se que tais informações sejam relevantes à compreensão do fenômeno em estudo, isto é, procura-se analisar se os dados referentes ao gestor e ao hotel exercem influência na relação entre prioridades estratégicas e as práticas de gestão de custos dos empreendimentos hoteleiros da Cidade do Salvador.

6.3.1 Categoria e Classificação do hotel

Conforme Tabela 18, dos 32 (trinta e dois) empreendimentos hoteleiros que compõem a amostra, 50% são hotéis independentes, 25 % são filiados a redes internacionais e 25% são hotéis independentes.

TABELA 16 - CATEGORIA DOS HOTÉIS

CATEGORIA	Frequency	Percent (%)
REDE NACIONAL	8	25,0
REDE INTERNACIONAL	8	25,0
INDEPENDENTE	16	50,0
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

De acordo com os dados, metade dos estabelecimentos pesquisados são empreendimentos são de rede independente, que tem como principal característica ser administrados pelo proprietário ou possuir administração familiar, o que em alguns casos pode representar a falta de estrutura na gestão organizacional e de custos.

A classificação dos hotéis pode ser verificada na Tabela 17. Dos 32 respondentes 7, que corresponde a 22% dos empreendimentos hoteleiros pesquisados pertencem à classificação 3 (três) estrelas, 15 empreendimentos (47%) pertencem à categoria 4 (quatro) estrelas e 10 empreendimentos hoteleiros (31 %) pertencem à categoria 5 estrelas.

TABELA 17 - CLASSIFICAÇÃO DOS HOTÉIS

CATEGORIA	Frequency	Percent (%)
3 ESTRELAS	7	22,0
4 ESTRELAS	15	47,0
5 ESTRELAS	10	31,0
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

A tendência do maior numero de hotéis serem classificados como 4 e 5 estrelas pode ser entendida como a busca pelo diferencial competitivo, pois, à proximidade entre estes empreendimentos (já que há a grande concentração dos hotéis e determinados bairros) faz com que seus gestores obtenham diferencial competitivo através da diferenciação dos serviços, oferecendo acomodações com nível de conforto médio a elevado e ampla área de lazer.

Além da classificação e categoria dos hotéis, buscou-se verificar qual o público-alvo dos empreendimentos hoteleiros. Nesse sentido, foi perguntado se o hotel procurava atender um público específico. Do total dos respondentes, 59% responderam que não procuram atender a público específico enquanto que 41% têm essa prioridade. Os empreendimentos que responderam buscar atender um público específico, a grande maioria, conforme observado no gráfico 1, afirmaram que os executivos são a prioridade.

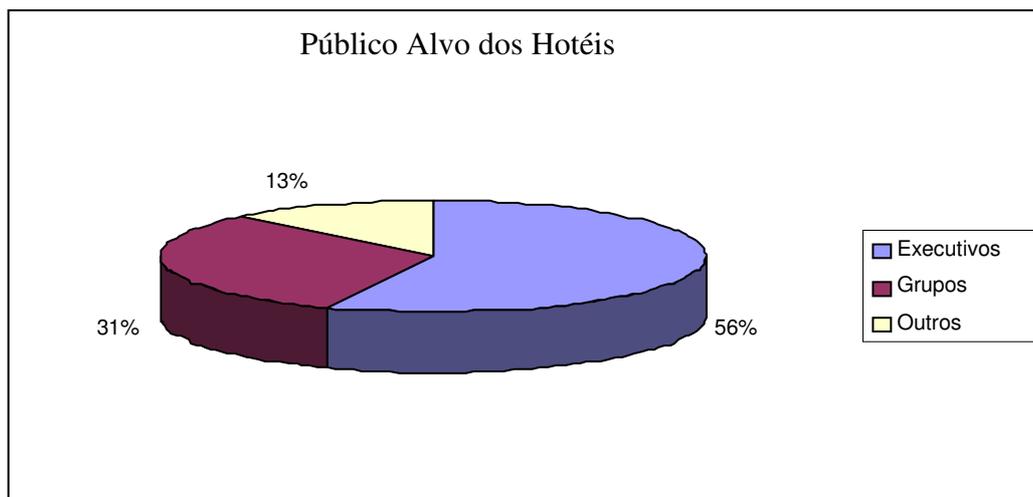


GRÁFICO 1 – PÚBLICO ALVO DOS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS

Fonte: A Autora

Os empreendimentos que responderam buscar atender um público específico, a grande maioria (56%), conforme observado no Gráfico 1, afirmaram que os executivos são a prioridade, enquanto que 31% buscam atender Grupo e 13% informaram buscar atender outro público alvo.

6.3.2 Porte e número de unidades habitacionais

Em relação ao número de unidades habitacionais (tabela 18), 18,8% possuem até 49 unidades habitacionais; 31,2% possuem de 50 a 100 UH's e 50% possuem acima de 100 unidades habitacionais. Foi perguntado também o número total de funcionários. Dos 32 respondentes, 50% afirmaram possuir acima de 100 funcionários, 28,1% possuem entre 50 a 100 funcionários e 21,9% afirmaram possuir até 49 funcionários.

TABELA 18 - PORTE DOS HOTÉIS

PORTE	PELO Nº DE FUNCIONÁRIOS		PELO Nº DE UH'S	
	Frequency	Percent (%)	Frequency	Percent (%)
PEQUENO	9	28,1	6	18,8
MÉDIO	7	21,9	10	31,2
GRANDE	16	50,0	16	50,0
TOTAL	32	100	32	100

Fonte: A autora

A classificação dos hotéis pelo faturamento definido pelo Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES A classificação por porte de acordo com o faturamento tornou-se inviável, uma vez que a grande maioria dos respondentes concordou participar da pesquisa sem informar o faturamento.

6.3.3 Caracterização dos respondentes

A Tabela 19 estabelece o cargo dos respondentes. Percebe-se a predominância dos gerentes de setor (81%), seguidos dos gerentes gerais (16%) e dos proprietários ou sócios (3).

TABELA 19 - CARGO DOS RESPONDENTES

CARGO	Frequency	Percent (%)
PROPRIETÁRIO/SÓCIO	1	3,0
GERENTE	5	16,0
GERENTE DE SETOR	26	81,0
TOTAL	32	100

Fonte: A autora

Nota-se que todos os respondentes possuem cargo de nível decisório, fato relevante à consistência e confiabilidade dos dados. Quanto ao grau de instrução dos respondentes (gráfico 2), constata-se que 28%o possuem especialização, 53% possui superior completo, 16% superior incompleto e 3% possuem apenas o curso técnico.

A área de formação descrita no gráfico demonstra que 6% dos respondentes possuem alguma formação na área de contabilidade, 25% na área de administração e 60% possuem formação em Turismo e apenas 3% em outra área. Dos 32 respondentes 6% afirmaram possuir mais de uma formação, nas áreas de administração e turismo.

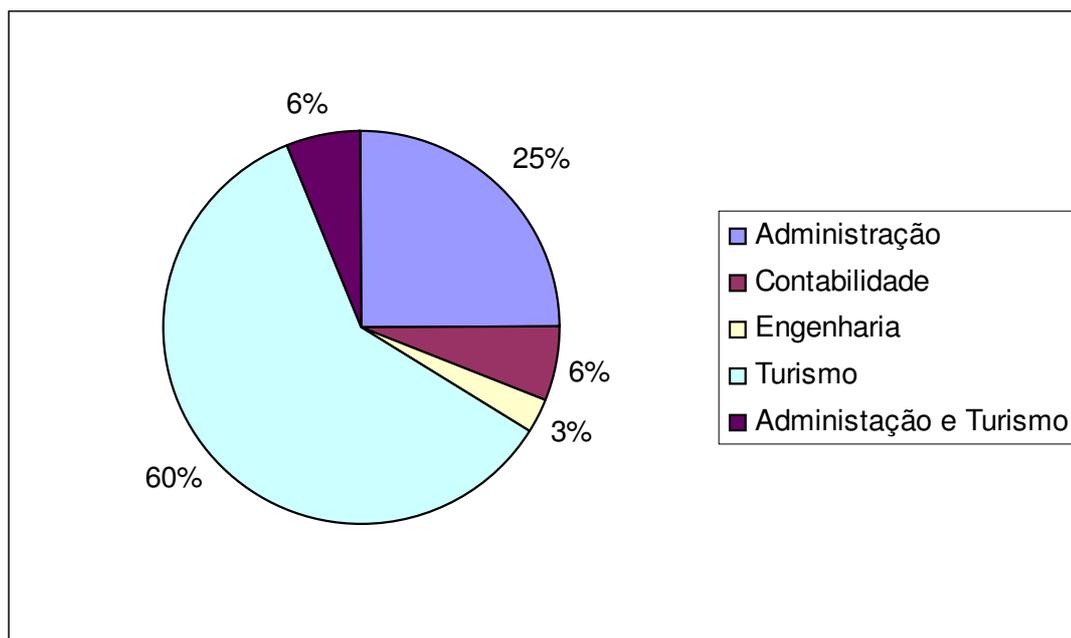


GRÁFICO 2 – ÁREA DE FORMAÇÃO DOS RESPONDENTES

Fonte: A autora

O questionamento quanto à formação do respondente foi relevante à medida que proporcionou visualizar a preocupação dos gestores em capacitar-se, no intuito melhorar o processo de tomada de decisão.

6.4 Análise estatística das variáveis do constructo estratégia

As variáveis de estratégia foram tratadas através da análise fatorial e da comparação das médias. Estas técnicas estatísticas foram utilizadas com o intuito de: [1] reduzir as variáveis; [2] classificar os 32 respondentes nas categorias de prioridades estratégicas de DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO com o intuito de realizar os testes não paramétricos.

Para a análise fatorial foi utilizado o método de rotação ortogonal Varimax, visando destacar as variáveis de ênfase para cada fator, equilibrando melhor o poder explicativo da variância dos fatores. A análise fatorial reduziu as 7 (sete) variáveis em um único fator denominado DIFERENCIAÇÃO conforme demonstrado no quadro 11.

Component	Initial Eigenvalues			Extraction sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	% cumulative	Total	% of Variance	% cumulative
1	4,343	62,037	62,037	4,343	62,037	62,037
2	0,958	13,691	75,728			
3	0,672	9,599	85,327			
4	0,421	6,01	91,337			
5	0,339	4,836	96,173			
6	0,181	2,582	98,755			
7	0,087	1,245	100,000			

QUADRO 11 - ANÁLISE FATORIAL DA VARIÁVEL PRIORIDADE ESTRATÉGICA

Fonte: A autora

A carga fatorial representa o grau de contribuição da variável para a formação do fator (HAIR et. al., 2005). A Tabela 20 apresenta a matriz de cargas fatoriais, após rotação dos eixos fatoriais.

TABELA 20 - COMPONENTES DA MATRIZ ROTACIONADA

VARIÁVEIS	FATORES	COMUNALIDADE
PE1	0,759	0,576
PE2	0,866	0,786
PE3	0,343	0,117
PE4	0,765	0,585
PE5	0,894	0,799
PE6	0,852	0,726
PE7	0,868	0,753

Fonte: A autora

Conforme o critério de significância estatística das cargas fatoriais verificou-se valores próximos de 1 para os fatores PE1, PE2, PE4, PE5, PE6 e PE7, o que indica cargas fatoriais significativas representando o fator único denominado de DIFERENCIAÇÃO. Ainda na TABELA 20, observa-se valor da comunalidade apresentada pelas variáveis, esta, representa a parcela de variância explicada individualmente pelas variáveis na análise fatorial, possibilitando avaliar se a variável individualmente é relevante ou não para a análise. Uma vez identificadas as variáveis determinantes para cada fator, efetuou-se o teste da coerência interna entre as variáveis que compuseram cada fator por meio do Alfa de Cronbach, para o qual, quanto mais próximo de 1 for o alfa, maior é a coerência interna entre as variáveis. O teste gerou um valor igual a 0,718 para o fator 1, valor que atesta a confiabilidade das respostas atribuídas as questões para medir um mesmo construto.

Apesar da grande maioria dos respondentes estejam classificados na prioridade estratégica de diferenciação, existe um fator (variável PE3) que apresenta um valor bem abaixo do esperado para classificá-lo com diferencial. Tal fator indica que alguns respondentes ainda são classificados como baixo custo.

Além da redução do fator e do valor da comunalidade, a análise fatorial gera os Scores do Fator definido como DIFERENCIAÇÃO. Com o valor destes scores foi possível reclassificar os respondentes nas prioridades diferenciação e baixo custo, para então realizar os testes de hipóteses. A classificação dos respondentes pela análise fatorial agrupou 12 (doze) respondentes como BAIXO CUSTO e 20 (vinte) como DIFERENCIAÇÃO.

A classificação pela média foi realizada através da soma das respostas dos gestores para cada questão. Com o valor das médias calculadas com auxílio da função “MÉDIA” do Excel, tornou-se fácil a identificação dos 32 respondentes quanto às prioridades estratégicas. Essa classificação agrupou 11 (onze) respondentes como BAIXO CUSTO e 21 (vinte e um) como DIFERENCIAÇÃO.

Após a classificação dos respondentes quanto às prioridades estratégicas realizaram-se os testes não paramétricos com os dois mecanismos de classificação do bloco de estratégia.

6.5 Testes não paramétricos de Mann Whitney e Kruskal Wallis

Os testes não-paramétricos permitem investigar hipóteses ou questões que possuam distribuição livres. Para investigar a hipótese nula de que médias populacionais são as mesmas para dois ou mais grupos diferentes optou-se por utilizar os testes de Mann-Whitney (dois grupos), de Kruskal-Wallis (mais grupos) e o teste Qui Quadrado para verificar a associação entre as variáveis em análise. Vale ressaltar que, para as análises, considerou-se um nível de confiança de 95%.

Como os dados eram assimétricos e o número de participantes pequeno realizou-se o teste Mann -Whitney com as variáveis estratégicas em análise classificadas tanto pela análise fatorial quanto pela média e as variáveis do Bloco de informações de custos (Tabelas 21). Enquanto a estatística descritiva constatou a relação entre as variáveis de estratégia com as seguintes variáveis de informações de custos: planejamento estratégico e orçamentário (PC1), margem bruta (PC2), orçamento para planejamento dos custos (PC4), orçamento para avaliação de desempenho (PC5) e elaboração de informações de custo paralelas (PC8) o teste de Mann – Whitney não houve evidência estatística, no estudo em questão, que comprove tais afirmações.

TABELA 21 - TESTE DE MANN-WHITNEY PARA AS VARIÁVEIS DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classfat	Mann-Whitney U	115	104,5	116,0	97,0	104,0	114,0	109,5	110,0
	Wilcoxon W	193	182,5	326,0	307,0	314,0	192,0	319,5	320,0
	Z	-0,222	-0,682	-0,171	-1,001	-0,678	-0,253	-0,466	-0,410
	Significancia	0,863	0,552	0,893	0,387	0,552	0,833	0,687	0,716
Variáveis de Estratégia		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classmed	Mann-Whitney U	115,50	105,50	112,00	90,50	96,00	108,50	103,50	107,50
	Wilcoxon W	346,50	171,50	343,00	321,50	327,00	174,50	334,50	338,50
	Z	0,000	-0,448	-0,153	-1,109	-0,842	-0,301	-0,542	-0,334
	Significancia	1,000	0,696	0,907	0,327	0,457	0,785	0,639	0,755

Fonte: A autora

Ainda com relação às variáveis do bloco de informações de custos realizou-se o teste de Kruskal-Wallis, equivalente não-paramétrico da análise de variância – ANOVA. O teste (Tabela 22) também foi realizado com as variáveis do Bloco de informações de custos e as variáveis estratégicas em análise classificadas tanto pela análise fatorial quanto pela média.

TABELA 22 - TESTE DE KRUSKAL-WALLIS PARA AS VARIÁVEIS DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square	0,049	0,465	0,029	1,003	0,460	0,064	0,216	0,168
	Asymp. Sig.	0,824	0,495	0,864	0,317	0,498	0,800	0,642	0,682
Variáveis de Estratégia		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square	0,000	0,201	0,023	1,231	0,709	0,091	0,294	0,112
	Asymp. Sig.	1,000	0,654	0,878	0,267	0,400	0,763	0,588	0,738

Fonte: A autora

Assim como o teste de Mann – Whitney, o Kruskal-Wallis confirmou que não há evidência estatística (nível de 0,05) que possa prevê as prioridades estratégicas através das informações de gestão de custos adotadas no estudo em questão.

A análise do bloco de variáveis de informações de custos foi realizada pelos testes de Mann – Whitney e Kruskal-Wallis (Tabela 23). O primeiro teste constatou que ao considerar um nível de 0,05 de significância estatística encontra-se forte relação entre a prioridade estratégica classificada tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média (Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,021 e 0,08) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,03 e 0,01).

TABELA 23 - TESTE DE MANN-WHITNEY PARA AS VARIÁVEIS DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9
Prioridade Estratégica - Classfat	Mann-Whitney U	95	120	102,5	118,5	97,5	108,5	61,5	110,5
	Wilcoxon W	305	330	312,5	196,5	175,5	186,5	271,5	188,5
	Z	-1,198	0,000	-0,843	-0,063	-1,015	-0,566	-2,495	-0,411
	Significancia	0,346	1,000	0,501	0,954	0,387	0,659	0,021	0,716
Variáveis de Estratégia		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9
Prioridade Estratégica - Classmed	Mann-Whitney U	85,50	115,50	109,50	106,50	94,00	107,50	71,00	93,50
	Wilcoxon W	316,50	346,50	340,50	337,50	160,00	173,50	302,00	159,50
	Z	-1,47	0,00	-0,29	-0,38	-0,99	-0,40	-1,93	-0,97
	Significancia	0,24	1,00	0,81	0,73	0,41	0,75	0,08	0,39

Fonte: A autora

O teste de Kruskal-Wallis (Tabela 24) também constatou a forte relação entre a prioridade estratégica classificada tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média (Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,013 e 0,053) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,03) somente com a variável prioridade estratégica classificada pela média.

TABELA 24 - TESTE DE KRUSKAL-WALLIS PARA AS VARIÁVEIS DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square	1,435	0,000	0,710	0,004	1,031	0,321	6,223	0,169	0,042	1,097	13,704
	Asymp. Sig.	0,231	1,000	0,399	0,950	0,310	0,571	0,013	0,681	0,837	0,295	0,000
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square	2,147	0,000	0,087	0,147	0,978	0,161	3,741	0,940	0,839	0,099	8,930
	Asymp. Sig.	0,143	1,000	0,768	0,701	0,323	0,688	0,053	0,332	0,360	0,754	0,003

Fonte: A autora

As demais variáveis não apresentaram relação significativa entre as estratégias e as práticas de gestão de custos. Esse resultado pode indicar que as práticas de gestão de custos não têm relação com as prioridades estratégicas dos hotéis analisados na Cidade do Salvador. A falta de relação entre essas variáveis pode se devido da falta de integração entre a gerência e a contabilidade dos empreendimentos, já que em muitos casos a contabilidade é terceirizada e não é realizada no próprio hotel.

A busca pela excelência no serviço, exige do gestor hoteleiro um pensamento gerencial estratégico na gestão das operações do hotel. Por isso, nota-se que a diferenciação nas atividades do hotel que constituem uma fonte potencial para criar vantagem competitiva em relação à concorrência, adicionando valor aos serviços prestados pelo empreendimento.

Apesar da definição das prioridades estratégicas de uma organização ser vista como um aspecto importante de gestão ressalta-se que a gestão eficaz dos custos pode implicar controle mais efetivo das atividades realizadas. Por tais fatores, as prioridades estratégicas devem estar

relacionadas com as práticas de custos. Ressalta-se ainda que, estas prioridades por si só, podem não ser suficientes para alcançar vantagem competitiva. Nesse contexto, Chenhall e langfield-smith (1998) além das práticas de custos, o as técnicas de gestão também são de fundamental importância e a integração entre as três (prioridades estratégicas, técnicas de gestão e práticas de gestão de custos) são eficazes na obtenção da vantagem competitiva duradoura.

6.5.1 Teste de Hipótese do Qui-Quadrado

Os testes de qui-quadrado ou Chi-Square de Pearson ou é utilizado para testar a hipótese de que não há nenhuma associação de colunas e linhas na tabela de dados, isto é, não há associação entre as variáveis em análise. Seu uso é mais susceptível de criar significado na medida em que (1) a relação é forte, (2) a dimensão da amostra é grande, e/ou (3) o número de valores das duas variáveis associadas é grande.

Para realizar o teste recorreu-se ao procedimento da tabulação cruzada (*cross tabulation*) no SPSS. A tabulação cruzada quantifica o grau de associação entre as colunas, e os testes são executados para determinar se existe dependência estatisticamente significativa entre as colunas ou não.

A análise do teste (Tabela 25) constatou que há relação que os testes não paramétricos não revelaram: a dependência/relação considerando significância de 0,05 entre a variável prioridade estratégica e a variável orçamento para planejamento de custos – PC4 (sig. 0,018). Tal evidência comprova a preocupação constante dos hotéis analisados em relação aos custos.

TABELA 25 - TESTE DO QUI-QUADRADO PARA AS VARIÁVEIS DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square Asymp. Sig.	0,246	0,786	0,212	0,050	0,083	0,568	0,662	0,725
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square Asymp. Sig.	0,152	0,862	0,101	0,018	0,425	0,763	0,762	0,746

Fonte: A autora

Em relação às variáveis de informações de custos (Tabela 26), o teste confirmou a relação entre a variável prioridade estratégica tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média

(Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,008 e 0,020) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,01).

TABELA 26 - TESTE DO QUI-QUADRADO PARA AS VARIÁVEIS DE INFORMAÇÕES DE GESTÃO DE CUSTOS

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Informações de Custos										
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
Prioridade Estratégica -	Chi-Square Asymp. Sig.	0,162	0,000	0,340	0,946	0,398	0,219	0,008	0,464	0,484	0,094	0,001
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
Prioridade Estratégica -	Chi-Square Asymp. Sig.	0,143	0,000	0,372	0,477	0,000	0,240	0,020	0,648	0,183	0,364	0,001

Fonte: A autora

Diante do exposto, verifica-se que algumas práticas de custos possuem relação com a prioridade estratégica dos hotéis analisados, entretanto, as análises estatísticas evidenciam que não existem provas o suficiente para afirmar que é possível identificar a prioridade estratégica adotada pelos hotéis da Cidade do Salvador a partir das variáveis de informações de custos.

O pouco uso das práticas de gestão de custos na definição das prioridades estratégicas pode ser em função de uma série de fatores, dentre elas à concorrência no setor. Esta foi descrita por Cadez e Guilding (2007) como de vital importância para a definição da estratégia é a acirrada competição percebida após a inserção das grandes redes hoteleiras internacionais no estado e a proximidade entre os hotéis, concentrados próximos da orla marítima (Vitória, Barra e Ondina) ou próximo do centro financeiro da cidade (Pituba e Itaipara) podem ser consideradas pelos gestores como mais importantes na definição da prioridade estratégica do que algumas práticas de gestão de custos adotadas.

6.6 Verificação das Questões Estabelecidas

Nessa seção, faz-se um resgate das questões do presente trabalho, bem como das técnicas estatísticas empregadas na amostra que permitem a sua aceitabilidade. No Quadro 12, observa-se um resumo simplificado da dissertação, explicitando as técnicas utilizadas para comprovação, bem como os resultados dos testes discutidos anteriormente.

Questões	Testes	Resultado
Questão 1: É possível prever a prioridade estratégica de diferenciação ou baixo custo adotada pelos hotéis da Cidade do Salvador a partir das suas práticas de gestão de custos?	- Testes não-paramétricos de Mann-Whitney, Kruskal-Wallis e Qui Quadrado.	Confirmada Parcialmente , pois, a estatística descritiva revelou que os hotéis analisados utilizam práticas de gestão de custos voltadas à prioridade estratégia de diferenciação. Embora os testes não paramétricos revelem que não houve evidência estatística.
Questão 2: Hotéis que adotam prioridade Estratégica de Diferenciação devem, em princípio, são menos rigorosos com relação ao planejamento e o controle de custos?	- Estatística descritiva	Confirmada apesar de custos ser uma preocupação constantes de todos os empreendimentos analisados, verificou-se que os hotéis que adotam a estratégia de diferenciação dão maior ênfase ao plano estratégico e orçamentário para planejamento do que às práticas de controle de custos.
Questão 3: Hotéis que adotam prioridade Estratégica de Baixo Custo são mais rigorosos com relação ao planejamento formal e o controle de custos, adotando práticas de custos tradicionais que dão forte ênfase ao controle dos custos?	- Estatística descritiva	Confirmada parcialmente , pois, verifica-se a maior utilização de do orçamento como ferramenta de controle de custos. Além disso, a forte ênfase ao controle de custos pode ser verificada através da utilização de um sistema de custos paralelo à contabilidade para planejamento, gestão e controle das atividades.

QUADRO 12 – AVERIGUAÇÃO DAS QUESTÕES ESTABELECIDAS

Fonte: A autora.

O atual ambiente econômico demanda informações relevantes referentes a custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Assim, a análise de custos fornece informações relevantes não só da organização, mas também do comportamento dos custos dos concorrentes, informação que proporciona ao hotel a liderança em custo. Verifica-se que nos últimos anos, os gostos e preferências dos consumidores do setor hoteleiro tornaram-se mais previsíveis e, na tentativa de satisfazer o público-alvo, os empreendimentos hoteleiros acabam por oferecer serviços bastante similares. A preocupação dos hotéis com a satisfação do cliente faz com que grande parte dos empreendimentos adotem um posicionamento estratégico de diferenciação.

A utilização de sistemas gerenciais adequados à realidade do hotel, auxilia os gestores dos empreendimentos hoteleiros no planejamento e controle dos custos de serviços e produtos.

Um sistema de informações contábil adequado pode auxiliar os gestores a satisfazer expectativas dos clientes e conseqüentemente atingirem as metas organizacionais. Castelli (2000) enfatiza a falta desses sistemas e afirma que muitos hotéis não implementam um sistema de custos alegando gastos elevados para sua manutenção. Entretanto, o autor não concorda com tal posição dos hotéis por várias razões, dentre elas: a) as informações já se encontram disponíveis nos diversos setores do hotel, é necessário saber coletá-las, ordená-las e analisá-las; b) a implantação e manutenção de um sistema de custos proporcionam uma maior segurança na apuração dos resultados financeiros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Diante das mudanças ocorridas no ambiente empresarial, as organizações, para se manterem no mercado, têm buscado instrumentos capazes de auxiliar a tomada de decisão. Nesse contexto, a utilização da informação de custos para implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização e proporcionar vantagens competitivas duradouras tem-se configurado como alternativa para o aumento da competitividade das organizações.

A indústria hoteleira em Salvador é altamente competitiva, devido, principalmente à entrada das grandes redes nacionais e internacionais (Accor, SolExpress, entre outras). Os grandes grupos hoteleiros conseguem definir preços (incluindo descontos especiais e contratos globais), oferecer pacotes mais atrativos e introduzir com facilidade inovações de produtos e serviços, tornando-se ameaças para os pequenos empreendimentos. Estes, para sobreviver, necessitam desenvolver estratégias que os auxiliem na obter vantagens competitivas duradouras.

A competição no setor hoteleiro força os gestores a adotarem uma postura estratégica. À luz dessas considerações, buscou-se investigar, neste trabalho, se era possível prever as prioridades estratégicas - diferenciação ou baixo custo - a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador. Para tanto, buscou-se compreender o procedimento adotado pelos hotéis classificados com 3, 4 e 5 estrelas da Cidade do Salvador cadastrados na ABIH-BA, sendo que a amostra representou 86,5% da população estabelecida (32 hotéis). Vale ressaltar que as conclusões apresentadas são referentes à amostra em questão e não podem ser generalizadas fora do escopo de análise, nem temporal, nem espacial.

A partir da análise dos resultados, realizada por meio da estatística descritiva e dos testes de hipóteses, faz-se as seguintes considerações:

1. Quanto ao perfil do respondente pode-se mencionar que todos possuem cargo de nível decisório e formação superior nas áreas de administração, contabilidade ou turismo fato este, relevante à consistência e confiabilidade dos dados, revela a preocupação dos empreendimentos hoteleiros com a capacitação do gestor no que tange à tomada de decisão.

2. Em relação à categoria dos hotéis analisados conclui-se que mais da metade dos estabelecimentos pesquisados são empreendimentos são de rede independente, que tem como principal característica ser administrados pelo proprietário ou possuir administração familiar, o que, em alguns casos pode caracterizar a falta de estrutura na gestão organizacional e de custos.
3. Quanto à classificação dos empreendimentos nota-se a predominância dos hotéis classificados como 4 estrelas. Tal tendência deve-se, principalmente, à expansão do turismo de negócios e eventos, que representam viagens curtas e por isso os hotéis com nível de conforto médio a elevado e com área interna de lazer, porém com diárias mais acessíveis.
4. verificou-se o tamanho do hotel em relação ao número de funcionários e pelo número de unidades habitacionais e concluiu-se que por ambas classificações, a maioria do hotéis são classificados como empreendimentos de grande porte, já que de mais da metade possuem entre 50 e 100 UH's e acima de 100 funcionários. A classificação por porte de acordo com o faturamento tornou-se inviável, uma vez que a grande maioria dos respondentes concordaram participar da pesquisa sem informar o faturamento.
5. Quando ao público alvo dos hotéis, percebe-se que a maioria dos empreendimentos não busca atender um público específico. No entanto para aqueles que afirmaram buscar atingir um público específico verificou-se são os executivos o público alvo destes hotéis. Tal informação é confirmada pelo aumento do turismo de negócios e eventos na cidade.
6. No que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades como um todo. Entretanto nas atividades de apoio tais como serviços auxiliares de lavanderia e locações observou-se a preferência pelo baixo custo, entretanto, essa tendência só foi percebida em áreas que não há contato direto com o cliente. A estratégia de diferenciação utilizada para atingir o mercado consumidor, privilegia a qualidade e inovação dos seus serviços, oferecendo suporte ao cliente e buscando desenvolver uma imagem da marca superior ao da concorrência.
7. Em relação às práticas de custos percebeu-se que os hotéis analisados fazem pouco uso dessas práticas na definição das prioridades estratégicas, essa tendência pode ser em função da falta de um setor de contabilidade ou custos dentro do hotel ou devido à concorrência no setor, que não permite um estudo mais profundo na área de custos.

8. Em relação ao fornecimento de informações de custos pela contabilidade, a análise descritiva revelou que os gestores pesquisados recebem mais informações de custos operacionais do que informações de custos relativas aos elos da cadeia de valor e ao mercado.

Percebe-se também que, de modo geral, os gestores hoteleiros pesquisados 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.

Observou-se algumas limitações neste estudo entre elas o pequeno número de hotéis analisados e as próprias respostas dos gestores hoteleiros entrevistados, fatores que restringem os resultados obtidos nesta pesquisa à amostra do estudo. Para pesquisas futuras sugere-se: [1] a ampliação do estudo a uma população e amostra maior; [2] replicar o estudo em outras capitais; [3] realizar uma investigação exploratória sobre os fatores que influenciam os gestores a utilizar ou não informações de custos nas decisões sobre prioridades estratégicas.

REFERÊNCIAS

ALBERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. **The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory analysis.** Accounting, Organizations and Society. n. 24. p. 189-204. 1999.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. **Statements on Management Accounting 1A: Definition of Management Accounting.** March, 1981. Disponível em: <http://www.paaa.ps/uploadedimages/1A.pdf>, Acesso em: 02/09/2008.

ANDRADE, Nelson; BRITO, Paulo L.; JORGE, W. E. **Hotel: planejamento e projeto.** 9ª ed. São Paulo: Editora Senac São Paulo.2007.

ANTHONY, R. N. **Management Accounting: text and cases.** Illinois: Richard D.Irwin, 1970.

_____; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

_____, Ilse Maria. **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Custos Gerenciais.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços: com aplicações na calculadora Hp 12C e Excel.** São Paulo: Atlas, 2002.

CADEZ, Simon e GUILDING, Chris. **An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting.** Accounting, Organizations and Society. Jan. 2008

CAMPOS, Luiz Cláudio de Menescal; GONÇALVES, Maria Helena Barreto. **Introdução ao Turismo e Hotelaria.** Rio de Janeiro: Ed. SENAC Nacional, 1998.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira.** Caxias do Sul : EducS, 2000.

CERVO, A. L. e BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica.** São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHANDLER, Alfred D. **Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise.** Cambridge: The MIT Press, 1962.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting**: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

CHON, Kye-Sung. **Hospitalidade**: Conceitos e aplicações. Tradução Ana Beatriz de Miranda e Silva Ferreira. Revisão Técnica Gleice Regina Guerra. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andréa. **Strategic Management Accounting**: Exploring distinctive features and links with strategy. Munich Personal RePEc Archive - MPRA Paper No. 212, 2007. Disponível em: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/212/>

CLARKE, Alan; CHEN, WEI. **Hotelaria**: Fundamentos Teóricos e Gestão. Tradução Cristovão Bottinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COGAN, Samuel. **Activity – Based Costing – ABC**: a Poderosa estratégia Empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994.

COLATO, Douglas Romualdo; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. **O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos**. 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Out/2004.

COLLIER, Paul; GREGORY, Alan. **Strategic management accounting**: a UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 7 No. 1, 1995, pp. 16-21.

COOPER, Chiris et al. **Turismo**: princípios e práticas. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

_____, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CUNNINGHAM, Gary M. **Management Control and Accounting Systems under a competitive Strategy**. *Accounting Auditing & Accountability Journal*. Vol 5, nº 2, pág. 85-102, 1992.

DEMO, Pedro. **Pesquisa: Princípio Científico e Educativo**. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

DENT, J. F. **Strategy, organization and control**: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 3–25. 1990.

DIENG, Mamadou. **O Uso das Informações de Custos no Processo de Gestão Estratégica**: Um Estudo Empírico No Setor Hoteleiro da Região Metropolitana de Recife - Pe. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. UnB-UFPE-UFPE-UFRN. João Pessoa, 2005.

ELLER, Rosilene. **Uma sistemática para implantação do ABC na hotelaria**: um estudo de caso. 2002. Dissertação (Mestrado). Programa de Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

EMBRATUR. **Regulamento do Sistema Oficial de Classificação de Meios de Hospedagem.** 2002. Disponível em: http://institucional.turismo.gov.br/arquivos_open/legislacao/DN_429_2002_regul_sit_oficial_class_meios_hosp.pdf

_____. **Anuário Estatístico EMBRATUR.** Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.embratur.gov.br>>. Acesso em: 06 ago. 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada.** São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial.** São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

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

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

GOVINDARAJAN, V; FISHER, Joseph. **Strategy, Control Systems, and Resource Sharing: Effects on Business-Unit Performance.** Academy of Management journal, vol 33,2 jun, 1990.

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

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.** Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo, 1984.

_____, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. **Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial - Conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional.** Revista Contabilidade & Finanças – RCF. São Paulo: Edição Comemorativa. p. 7-21, Set. 2006.

HAIR, Josef F. Jr.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William. C. **Análise Multivariada de Dados.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005a.

HANSEN, Don. R., MOWEN, Maryanne. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle.** São Paulo: Thomson Learning, 2003.

_____, Stephen C.; STEDE Wim A. V. **Multiple facets of budgeting**: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, n. 15, p. 415-439. jan./mar. 2004.

HORNGREN, C. T. **Accounting for Management Control**: an introduction. New Jersey: Prentice-Hall, 1965.

_____; DATAR, S.M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

_____, Charkes T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da Contabilidade de custos**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Campos, 1996.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, R. **Custo e Desempenho**: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KOTHA, S.; VADLAMANI, B. L. **Assessing generic strategies**: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries. *Strategic Management Journal*, Sussex, v. 16, n. 1, p. 75-83, Jan. 1995.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAMMINMAKI, Dawne. **Accounting and the management of outsourcing**: An empirical study in the hotel industry. *Management Accounting Research*, nº 19, p. 163–181; 2008.

LANGFIELD-SMITH, Kim. **Management Control Systems and Strategy**: a critical review. *Accounting Organization Society*. Vol 22, nº 2, pag. 207-232, 1997.

LANGFIELD-SMITH, Kim, SMITH, David. **Structural equation modeling in management accounting research**: critical analysis and opportunities. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 23, pág. 49-86, 2004.

LEITÃO, Carla Renata Silva. **Investigação da rentabilidade de clientes**: um estudo no setor hoteleiro do Nordeste. Dissertação de Mestrado. Programa de Mestrado Multiinstitucional e Inter-regional em Ciências Contábeis do Convênio UNB, UFPB, UFPE e UFRN; Natal: 2002. Disponível em: http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_008.pdf; Acesso em: 10/09/2008.

LEONE, George S.G. **Custos**: um enfoque administrativo. 13ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LORD, Beverley R. **Strategic management accounting**: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 1996, vol. 7, p. 347 – 366.

- LUNKES, Rogério João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MIA, Lokman; PATIAR, Anoop. **The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study**. International Journal of Hospitality Management, nº 20. 2001, p. 111-128.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári da estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MOTTA, R. **A busca da competitividade nas empresas**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo. v. 35, n. 01, p. 12-16, mar./abr. 1995.
- NASCIMENTO, Auster Moreira e Reginato Luciane. **Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. 1 edição. São Paulo, Atlas: 2006.
- OKUMUS, Fevzi. Can **hospitality researchers contribute to the strategic management literature?** International Journal of Hospitality Management, 21, p.105-110, 2002.
- PENROSE, Edith T. **The theory of the growth of the firm**. [Oxford: Oxford University Press](#), 1959.
- PERERA, Sujatha. The **historical development of business budgeting: an organizational perspective**. Accounting Forum. v. 22. n. 1. p. 3-13. jun. 1998.
- PETROCCHI, Mario. **Hotelaria: planejamento e gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- PAVLATOS, Odsseas, PAGGIOS, Ionnis. **Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach**. Tourismos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism Vol. 2, Number 2, Autumn 2007, pp. 39-59
- PORTER, Michel E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- RECKZIEGEL, Valmor, SOUZA, Marcos Antônio de, DIEHL, Carlos Alberto. **Práticas de Gestão de Custos adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná**. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo: 2007.
- RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. – São Paulo: Saraiva, 2005.
- ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de Doutorado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 1999.

ROSLLENDER, Robin, HART, Susan J. **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives.** Management Accounting Research, n° 14, pág. 255-275, 2003.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa.** 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, Ademilson Rodrigues dos; ALMEIDA, Lauro Brito de. **Uma revisão do status da prática de contabilidade de custos no cenário brasileiro:** evidências empíricas de pesquisas regionais e nacionais interpretadas sob o enfoque da velha economia institucional (oie). 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: São Paulo: 2008.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos:** uma nova ferramenta para a vantagem competitiva. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

_____. **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.

SHARMA, D. S. The **differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels.** Management Accounting Research, 13, pp. 101-130, 2002.

SIMMONS. K. **Strategic management accounting.** Management Accounting, Vol. 59, pág. 26–29. 1981.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos:** aplicações operacionais e estratégicas. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

WIJewardena, Hema, ZOYSA, Anura de. A comparative **analysis on management accounting practices in australia and japan:** an empirical investigation. The international Journal accounting, vol 34, nº1, 1999.

World Tourism Organization – WTO. **Tourism Highlights.** 2008 edition. Disponível em: <http://www.unwto.org/index.php>, Acesso: out/2008.

_____. **Guide for local authorities on developing sustainable tourism.** A Tourism and Environment Publication. Madrid: Organización Mundial del Turism. 1998. cap. 1, p.21. Disponível em: <http://www.would-tourism.org/publications/PR_1016-1.html>. Acesso em: set/2007.

APENDICE I – Carta de Apresentação

Prezados (as) Senhores (as),

Meu nome é Mariana de Jesus Pereira, sou aluna do curso de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Estou desenvolvendo uma pesquisa junto aos empreendimentos hoteleiros da Cidade do Salvador para subsidiar minha dissertação de mestrado, sob a orientação do Profº Drº Ademir Clemente. Sendo assim, solicito a colaboração de um Gestor para responder o questionário em anexo.

As respostas obtidas serão tratadas estatisticamente e não haverá divulgação de informações que possam associar o nome dos respondentes. Para os respondentes que preencherem com campo e-mail no fim do questionário será enviado ao fim do trabalho, um RESUMO EXECUTIVO apresentando os resultados.

Para maiores informações favor entrar em contato:

E-mail: marianalordelo@yahoo.com.br

Tel: (71) 8243-7001/(75) 3621-2557

Agradecemos antecipadamente vossa colaboração

Atenciosamente,

Prof. Dr. Ademir Clemente

Prof Orientador

Mariana de Jesus Pereira

Pesquisadora

APENDICE II – Questionário

Prioridades Estratégicas e Gestão de Custos: a relação conforme a percepção dos gestores dos Hotéis de Salvador – BA.

Prezado Gestor:

Esta pesquisa é parte da dissertação de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, desenvolvida pela aluna Mariana Pereira. Sua participação demandará aproximadamente 15 minutos. Todos os dados fornecidos serão tratados com o devido sigilo.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais e desde já agradecemos sua participação. Caso manifeste interesse, ser-lhe-á encaminhado, ao término do trabalho, um RESUMO EXECUTIVO dos resultados obtidos.

BLOCO I – POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

1. ATRIBUA NOTA DE 1 A 5 PARA O NÍVEL DE *IMPORTÂNCIA* EM CADA QUESTÃO.

1. Discorda Totalmente	2. Discorda	3. Nem Concorda nem discorda	4. Concorda	5. Concorda Totalmente	
1.1 Em relação à Hospedagem , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes do que <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.2 Em relação a Alimentos e Bebidas é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.3 Em relação aos Serviços Auxiliares (lavanderia, locações etc.) prestados aos hóspedes, é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.4 Em relação aos Serviços de Recepção e Reserva , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.5 Em relação à área de Eventos , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.6 Em relação à Área de Lazer , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5
1.7 Em relação à área de Governança , é <i>mais importante surpreender</i> os clientes ou <i>oferecer os menores preços</i> do mercado.	1	2	3	4	5

BLOCO II – PRÁTICAS DE CUSTOS

1. Atribua NOTA DE 1 A 5 PARA O NÍVEL DE *IMPORTÂNCIA* De acordo com o uso de cada item no Hotel.

1. Discorda Totalmente	2. Discorda	3. Nem Concorda nem discorda	4. Concorda	5. Concorda Totalmente	
1.1 O meu Hotel efetua planejamento (estratégico e orçamento) e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado):	1	2	3	4	5
1.2 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total):	1	2	3	4	5
1.3 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas após dedução dos custos e despesas variáveis totais):	1	2	3	4	5
1.4 No meu Hotel, quando planejamos as atividades, efetuamos orçamento detalhado dos custos (ex: compra de material de limpeza).	1	2	3	4	5

1.5 No meu Hotel, acompanhamos os custos efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparamos com o orçado ao longo de toda a execução do orçamento.	1	2	3	4	5
1.6 No meu Hotel, fazemos avaliação da contribuição dos clientes para o resultado (participação dos segmentos de hóspedes na receita e no lucro).	1	2	3	4	5
1.7 No meu Hotel, utilizamos as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle:	1	2	3	4	5
1.8 No meu Hotel, utilizamos sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das atividades.	1	2	3	4	5

BOLOCO III – UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

1. Qual o método de custo utilizado pelo Hotel?

1. Absorção () 2. Variável () 3. Baseado em Atividades - ABC ()
 4. Outro () Qual? _____

2. No Hotel, a contabilidade normalmente fornece informações de custos sobre:

1. Fornecedores () 2. Alimentos e Bebidas () 3. Governança (materiais de limpeza e higiene) ()
 4. Pessoal () 5. Eventos () 6. Satisfazer Clientes (Ex: Brindes, etc.) ()
 7. Nenhuma das anteriores ()

3. Nenhuma das alternativas acima, pois:

1. há falta de orientação técnica ()
 2. as atividades do hotel são poucas e não há necessidade de tais informações ()
 3. os recursos financeiros são escassos para implantar um sistema ()
 4. os dados da contabilidade financeira são suficientes ()
 5. os custos são irrelevantes para o gerenciamento ()

4. As informações sobre custos dos fornecedores são úteis para:

1. Facilitar negociações () 2. Obter economias sustentáveis ()
 3. Obter economias eventuais () 4. Não se aplica (não foi marcada na questão 1) ()
 5. Outros () Especificar _____

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

1. Sim () 2. Não () 3. Apenas alguns clientes ()

6. As informações sobre custos de cada tipo de cliente são úteis para (apenas uma opção):

1. Formação de preços () 2. Promoções () 3. Planejamento () 4. Outros ()

7. Como o Hotel faz o controle da hospedagem?

1. Através das diárias () 2. Através do preço médio ()
 3. Por hóspede () 4. Através das reservas ()
 5. Outro tipo () Qual? _____

8. Qual o critério adotado pelo hotel para formar o preço de venda da diária (apenas uma opção)?

1. Apuração dos custos diretos 2. Apuração dos custos totais
 3. Valor de mercado () 4. Aplicação do Mark-up.
 5. Outros () Quais? _____

9. Quais os principais custos de hospedagem do Hotel? (MAIS DE UMA ALTERNATIVA)

1. Mão de obra direta – salários da recepção, portaria, administração, garçons, telefonista, limpeza ()
 2. Custos diretos – material de limpeza, de consumo nas áreas freqüentadas pelos hóspedes, mão de obra ()
 3. custos indiretos – seguro do hotel, material de escritório, manutenção dos equipamentos ()
 4. Depreciação (hotel) ()
 5. Despesas com Publicidade e Propaganda ()

10. No Hotel, as informações de custos são úteis para (apenas uma opção)?

1. tomar decisão em novos investimentos no imobilizado. ()
 2. decidir sobre descontos no preço de hospedagem ()
 3. definir preços de hospedagem ()
 4. administrar, demitir e qualificar pessoal. ()

11. Como são captados os dados de custos existentes no hotel (apenas uma opção)?

1. Através dos dados contábeis ()
 2. As informações são captadas por relatórios de custos, não integrados à contabilidade ()
 3. Não existe captação de informações de custos ()
 4. Outro () Especifique _____

12. Como é feita a alocação dos custos indiretos aos serviços (apenas uma opção) ?

1. Separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos e dos custos indiretos. ()
 2. Separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos serviços; apropriação dos custos indiretos; rateio dos custos indiretos; escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos; atribuições dos custos indiretos. ()
 3. Identifica as atividades relevantes; atribui os custos às atividades; identifica e seleciona os direcionadores de custo; atribui custos dos recursos às atividades. ()

BOLOCO IV - CARACTERIZAÇÃO DO HOTEL E DO RESPONDENTE

DADOS DO HOTEL

- 1. O Hotel possui quantas Unidades Habitacionais (UH's)?**
 Até 49 UH's () De 50 a 100 UH's () Acima de 100 UH's ()

2. O Hotel pertence a:

Rede Nacional () Rede Internacional () Independente ()

3. Localização do Hotel

Salvador () Costa dos Coqueiros ()

Região Metropolitana ()

4. Classificação:

3 Estrelas () 4 Estrelas () 5 Estrelas ()

5. O Hotel busca atender um público específico?

() SIM () NÃO

Qual? A) Terceira Idade () B) Executivos () C) Grupos () D) Outros ()

6. Qual o número total anual de funcionários?

De 10 a 49 funcionários () De 50 a 100 funcionários () Acima de 100 ()

7. Faturamento no ano de 2008:

- | | |
|---|--|
| 1. Até R\$ 1.200.000,00 () | 2. Superior a R\$ 1.200.000,00 e inferior ou igual a R\$ 10.500.000,00 () |
| 3. Superior a R\$ 10.500.000,00 e inferior ou igual a R\$ 60.000.000,00 () | 4. superior a R\$ 60.000.000,00 |

DADOS DO RESPONDENTE

1. Cargo

Proprietário/Sócio () Gerente () Gerente de setor () Contador ()

2. Grau de Instrução.

2º Grau () Técnico () Superior incompleto () Superior Completo () Especialização ()

3. Se Graduado, formação específica em: (mais de uma alternativa).

Contabilidade () Administração () Turismo ()

Outro (). Qual? _____

E-mail: _____

Apêndice III – Relação dos Hotéis

- 1. Atlantic Tower**
- 2. Atlântico**
- 3. Bahia do sol**
- 4. Bahia Sol e Mar**
- 5. Blue Tree Premiun**
- 6. Casa do Amarelindo**
- 7. Catussaba Resort**
- 8. Convento do Carmo**
- 9. Fiesta**
- 10. Golden Park**
- 11. Gran Hotel Stela Maris**
- 12. Holiday Inn**
- 13. Íbis**
- 14. Mar Azul**
- 15. Mar Hotel**
- 16. Mercure**
- 17. Oceânico**
- 18. Othon**
- 19. Pestana**
- 20. Pituba Plaza**
- 21. Piza Plaza**
- 22. San Marco Hotel**
- 23. San Marino**
- 24. Softel**
- 25. Sol Bahia**
- 26. Sol Barra**
- 27. Sol Plaza**
- 28. Vila Galé**
- 29. Vila Velha**
- 30. Vilamar Hotel**
- 31. Sol Vitória Marina**
- 32. Web Hotel**