

# **Gestão Estratégica de Custos Aplicada à Atividade Hoteleira: um estudo empírico nos hotéis de médio e grande porte da grande Recife.**

## **Autores**

**MAMADOU DIENG**

Centro Universitário de João Pessoa

**ANEIDE OLIVEIRA ARAUJO**

Universidade de Brasília

**JOSEDILTON ALVES DINIZ**

NEPEC/UNIPÊ

**MARIA APARECIDA ALCANTARA DINIZ**

Contadora

**DEUSIENE DE PAIVA E SANTOS**

NEPEC/UNIPÊ

## **Resumo**

O avanço da tecnologia de informação e aumento da concorrência têm causado a obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial das empresas em termos de dar suporte ao processo gerencial perante a nova realidade empresarial. Neste sentido, a literatura apresenta a gestão estratégica de custos como uma saída perante a pressão competitiva. Frente a este quadro, este estudo teve como propósito verificar empiricamente se os gestores hoteleiros de médio e grande porte da região metropolitana de Recife aplicam os conceitos da gestão estratégica de custos para desenvolver estratégias gerenciais. Efetuou-se a aplicação de um questionário junto aos gestores hoteleiros para coletar os dados, que foram tratados com a ajuda do SPSS-*Statistical Package for the Social Sciences* e analisados a partir da estatística descritiva. Os resultados revelaram que quanto ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades fins como um todo. Também, quanto à análise da cadeia de valor, observou-se que informações estratégicas como custos de satisfazer clientes e custos de fornecedores não são levantadas pelos gestores. E enfim, quanto aos direcionadores de custos, enfatizou-se mais a quantidade de horas trabalhadas nas principais atividades do hotel. Constatando-se, assim, que nos hotéis pesquisados a mão-de-obra ainda é considerada como o fator que gera os custos.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos; Gestão Hoteleira, Atividade Hoteleira.

## **1. INTRODUÇÃO**

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

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

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

Conforme aponta Beuren (2000, p.13), os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para uma solução eficaz e utilizar a informação para identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece à empresa. Nesse sentido, os gestores empresariais vêm buscando instrumentos gerenciais capazes de prover informações gerenciais estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva sustentável e uma das formas de garantir a continuidade operacional e o fortalecimento do posicionamento da empresa no mercado é a aplicação das técnicas de Gestão Estratégica de Custos.

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

A carência de pesquisas relacionadas à gestão estratégica é, cada vez mais, destacada na literatura, e segundo Okumus (2002), a maioria dos estudos realizados foram desenvolvidos em organizações dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, e pouco se dedicaram a entender como as empresas da indústria de hospitalidade de outros países são estrategicamente administradas. Este estudo tem como objetivo investigar se os gestores dos hotéis de médio e grande porte estão utilizando informações de custos para dar suporte à gestão estratégica, procurando investigar aspectos relativos a essa prática, com o propósito de verificar a aplicação da teoria no setor.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Estrutura conceitual da gestão estratégica de custos**

O aumento contínuo da competitividade e a luta pela sobrevivência têm forçado tanto acadêmicos como empresários e gestores a refletirem sobre a eficácia dos atuais sistemas gerenciais. No campo acadêmico, o crescente aumento da competição e os questionamentos sobre a relevância da contabilidade gerencial levaram dois acadêmicos norte-americanos, John K. Shank e Vijay Govindarajan, a publicarem um livro intitulado *A Revolução dos Custos*, representando um novo marco conceitual da contabilidade gerencial. Existem indícios na literatura de que essa revolução dos custos surgiu em ambos os lados do Oceano Atlântico, particularmente, no Reino Unido e nos Estados Unidos da América.

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

Por volta das décadas de 80, Kaplan e Johnson (1996) assinalavam a obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial, assim afirmavam que nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica, os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custo dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes. Assim, uma contabilidade gerencial que não atendia as necessidades dos gestores, exigiu o desenvolvimento de instrumentos gerenciais capazes de apoiar o processo decisório face à estratégia das empresas, auxiliando os gestores na condução dos negócios em um mercado crescentemente competitivo, fornecendo-lhes informações que possam fortalecer suas posições nos seus respectivos segmentos de atuação.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos é definida como o uso estratégico de dados de custos para desenvolvimento e formulação de estratégias gerenciais superiores que possam maximizar o desempenho da gestão global da empresa. Cooper e Slagmulder (2003) apresentam a gestão estratégica de custos como sendo “a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que melhorem simultaneamente a posição estratégica de uma firma e reduzam seus custos”. Não se trata somente de reduzir os custos a fim de melhorar a estrutura de custos em relação à concorrência, mas fortalecer o posicionamento estratégico da empresa no mercado em que compete.

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

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

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

### **2.1.1 Análise da cadeia de valor**

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo Maher (2001, p.47), a utilização da cadeia de valor e de informações sobre custos das atividades ajuda as empresas a identificarem vantagens estratégicas no mercado em que atuam. Essa vantagem resulta da eliminação de atividades que não adicionam valor e uma vez realizada esta tarefa, a empresa terá como reduzir custos sem reduzir o valor do produto para os clientes. Diminuindo os custos, ela poderá reduzir o preço que cobra de clientes, passando a ganhar vantagem de custos sobre seus competidores. O corte de atividades que agregam valor pode gerar também economia de custos que pode ser utilizada para melhorar o serviço prestado ao cliente.

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

Os clientes e fornecedores exercem um papel fundamental no sistema global de valor. Segundo Araújo (2001, p.62), os fornecedores não produzem e entregam insumos apenas, nem os clientes tão somente compram e pagam pelos produtos. Ambos têm posições de custos e expectativas de margens de lucros e/ou benefícios que os diferenciam dos demais componentes do sistema.

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

Outros aspectos importantes da análise da cadeia de valor dizem respeito às ligações de processo dentro da empresa e às ligações que ocorrem fora da organização. Quanto ao primeiro aspecto, permite uma compreensão da interdependência das atividades, o que é relevante para a redução dos custos. Na opinião de Porter (1989, p.44), embora as atividades de valor sejam os blocos de construção da vantagem competitiva, a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valores. Estes elos são relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou desempenho de uma outra.

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

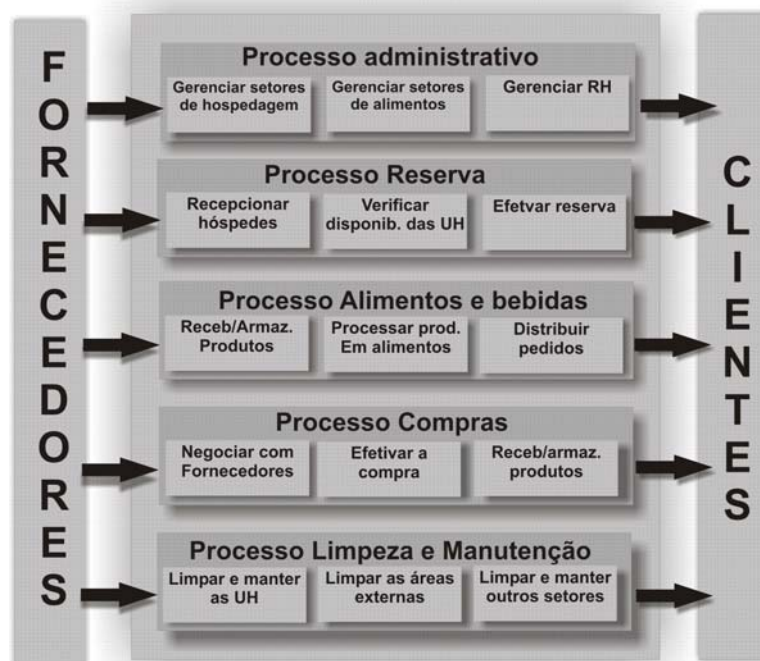
A ligação entre a cadeia de valor da empresa, do fornecedor e do canal propiciam oportunidades para a empresa intensificar sua vantagem competitiva, assim evidenciando o potencial de geração de lucros ou redução de custos. É necessário que o gestor busque caracterizar as atividades, a fim de compreender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

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

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

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

Uma gestão eficaz dos custos pode resultar de um controle melhor das atividades realizadas em cada processo de serviços. Também, a compreensão das ligações entre as atividades dentro do processo e dos processos com o ambiente externo (fornecedores e clientes) representa uma oportunidade para o gestor administrar de forma estratégica os custos dos recursos alocados às atividades realizadas nos processos hoteleiros. As atividades básicas dos processos hoteleiros podem ser observados na figura 1.



**Figura 1 - Detalhamento dos processos de um hotel**

Fonte: Adaptado de Silva, 1999

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

A cadeia de valor de um hotel pode ser concebida como o conjunto de atividades estratégicas que geram valor para o cliente. Segundo Araújo (2001, p.74), as atividades de valor percebido pelos clientes de um hotel são identificadas nas áreas de hospedagem (reserva, recepção, comunicação, governança e lavanderia), de alimentação e bebidas, de eventos e de lazer. Porém, com uma visão externa, incluem-se os fornecedores de insumos e equipamentos, operadoras turísticas e os clientes (Quadro 1). Todas essas áreas são consumidoras de recursos e geram custos para o empreendimento, portanto, devem-se atribuir custos, receitas e ativos em cada atividade de valor.

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

**Quadro 1 - Análise dos custos da cadeia de valor**

### 2.1.2 Análise do posicionamento estratégico

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

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

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

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

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

a análise do posicionamento estratégico do setor hoteleiro revela uma tendência de crescimento do setor, com uma participação de mercado pulverizada entre muitos

estabelecimentos. A acirrada competitividade leva a indicar, genericamente, uma missão de construir, com estratégia de diferenciação, pois assim torna-se cada vez mais importante oferecer serviço especial ao cliente, seja com percepção real de qualidade.

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

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

### 2.1.3 Análise dos direcionadores de custos

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

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

Segundo Riley (1987 *apud* Shank e Govindarajan; 1997, p.23), o comportamento dos custos das atividades de valor dividem-se em duas categorias: estruturais e de execução. Os custos estruturais resultam de escolhas estratégicas como escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, enquanto os custos de execução dizem respeito ao consumo de recursos para fazer de forma correta as coisas. Neste sentido, Hansen e Mowen (2001, p.427) afirmam que “os direcionadores de execução são de interesse e ênfase mais recente. Um esforço gerencial considerável está sendo despendido para melhorar a maneira como as coisas estão sendo feitas em uma organização”.

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

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

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

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

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

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

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

## **2.2 Contabilidade gerencial hoteleira**

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

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

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

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

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



Diante da nova dinâmica competitiva do mundo empresarial, os gestores são pressionados a reduzir custos e a melhorar a qualidade e eficiência das operações. Mas, segundo Silva (2000), estudos recentes realizados em 81 estabelecimentos hoteleiros localizados na Região Nordeste, indicam que, a despeito de estarem presentes preocupações com qualidade, eficiência, lucratividade e redução de custos, a maior parte das empresas não possui sistemas de informações gerenciais estruturados, ou não se utilizam sistematicamente de ferramentas de apoio gerencial.

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

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

De acordo com Adams (1997, p.10), a indústria hoteleira defronta-se principalmente com questões estratégicas decorrentes das mudanças na estrutura e, nos padrões de investimentos e no crescimento das oportunidades da tecnologia de informação. Por outro lado, os clientes deste setor tornaram-se mais exigentes, pedindo, cada vez mais, eficiência e qualidade nos serviços prestados pelos empreendimentos hoteleiros, gerando para os gestores novos desafios para satisfazer os clientes e garantir a continuidade num mercado crescentemente competitivo. Dada a alteração observada na indústria hoteleira, é necessário que os gestores deste setor disponham de ferramentas gerenciais eficazes que possam orientar o conjunto de produtos/serviços oferecidos aos hóspedes, de modo a permitir a obtenção de uma vantagem competitiva.

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

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

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

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

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

Segundo estudo de caso realizado por Collier e Gregory (1995) sobre a contabilidade gerencial estratégica de um grupo de cinco hotéis no Reino Unido, os gestores entrevistados identificaram duas principais áreas na contabilidade gerencial estratégica: a provisão de informações que apóiam o desenvolvimento do planejamento estratégico; e o monitoramento do mercado, a estrutura de preços dos competidores e a estrutura de custos dos competidores. Constata-se, através deste estudo, que a contabilidade deve prover informações vindas do mercado que possam ajudar à elaboração do planejamento estratégico, plano que revela a organização das variáveis que podem afetar seu desempenho e sua continuidade operacional no mercado. Wong e Kwan (2001), analisando as estratégias competitivas dos hotéis e agências de viagens de Hong Kong e Singapura, revelaram que a liderança de custo foi considerada pelos gestores como elemento essencial para o sucesso das empresas e a estatística descritiva deste estudo mostrou também que custo competitivo recebeu a maior média entre os outros fatores apresentados.

### 3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa se insere na linha empírico-analítica em que se desenvolve uma revisão da literatura que proporciona a compreensão do fenômeno estudado e, além disso, procurar evidências empíricas com a finalidade de comprovar as expectativas. Para atingir o objetivo final da pesquisa, realizou-se uma aplicação de questionário junto com gestores dos hotéis para obter os dados necessários à análise do fenômeno em estudo.

O universo da pesquisa correspondeu aos trinta e três empreendimentos hoteleiros de médio e grande porte localizados na região metropolitana de Recife, de acordo com a classificação adotada pela Secretaria de Turismo do Estado de Pernambuco, conforme mostra o Quadro 2. Durante o trabalho de campo constatou-se o encerramento de um dos estabelecimentos, o que reduziu o universo do estudo para trinta e dois hotéis.

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

Quadro 2 - Hotéis localizados na região metropolitana de Recife

Foram obtidos dezessete questionários respondidos, o que correspondem a uma taxa de 53,12% de todo o universo do estudo, constituindo-se, desta forma, uma amostra de conveniência que, no entanto, não invalida a obtenção de conclusões devido a sua representatividade. Os dados coletados da pesquisa de campo foram tratados de forma quantitativa e qualitativa. Quanto à primeira forma, recorreu-se à estatística descritiva e sua análise foi realizada através de tabulação dos dados no SPSS-*Statistical Package for the Social Sciences*.

### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

#### 4.1 Posicionamento estratégico dos hotéis

##### 4.1.1 ESTRATÉGIA COMPETITIVA DAS ATIVIDADES FINIS DO HOTEL

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

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

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

Por fim, conclui-se que os hotéis investigados, em geral, definem seu posicionamento estratégico adotando a estratégia de diferenciação combinada com o baixo custo, já que os maiores níveis de frequências são anotados na estratégia de diferenciação seguida do baixo custo (Tabela 1).

**Tabela 1 - Estratégia competitiva das atividades fins do hotel**

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

#### 4.1.2 ESTRATÉGIA DAS ATIVIDADES DE APOIO DO HOTEL

Conforme a Tabela 2, no setor de reservas, constata-se que mais de 50% da amostra investigada utiliza as três estratégias genéricas, apresentando, respectivamente, frequências de 52,90% para o baixo custo, 58,80% para a diferenciação e 52,90% para a focalização. Na recepção, onde inicia-se o atendimento do hóspede, 58,80% afirmaram que adotam a estratégia de diferenciação, ou seja, procuram sempre prestar um serviço diferenciado ao cliente, uma vez que o tratamento é fator importante na captação do mesmo.

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

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

Também na área de comunicação, 16 empresas responderam que adotam alguma estratégia neste setor. As frequências das estratégias adotadas nesta área revelam que os hotéis utilizam-se dos três tipos de estratégia genérica, apesar da maior concentração na estratégia de diferenciação. A porcentagem de 68,80% afirmou que adotam a diferenciação e 50% o baixo custo e a focalização. A respeito da estratégia escolhida nas atividades de apoio, constata-se que os gestores adotam primeiro a estratégia de diferenciação em todas as atividades,

especialmente as de maior contato com o cliente, com exceção da lavanderia, que dá ênfase ao menor custo.

**Tabela 2 - Estratégia competitiva das atividades de apoio do hotel**

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

## 4.2 Cadeia de valor dos hotéis

Quando questionados a respeito do fornecimento de informações regulares pela contabilidade sobre custos dos elementos que constituem a cadeia de valor, 58,8% dos gestores afirmaram que dispõem de informações de custos sobre alimentos e bebidas e outros custos operacionais, enquanto 47,1% disseram não possuir informações relativas a custos da governança. Tratando-se de informações de custos sobre clientes e fornecedores, 29,4% recebem da contabilidade os custos referentes à satisfação de clientes e 41,2% os custos de serviços de parceiros e de fornecedores (Tabela 3).

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

**Tabela 3 - Fornecimento de informações sobre custos pela contabilidade**

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

## 4.3 Direcionadores de custos dos hotéis

### 4.3.1 DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES FINIS DO HOTEL

Solicitados a apontar horas de trabalho ou número de atendimentos como geradores de custos para as atividades, os gestores entendem como principal direcionador para atividades de hospedagem, alimentos e bebidas e eventos a quantidade de horas trabalhadas, enquanto que, em lazer, destaca-se o número de atendimentos. A Tabela 4 mostra as frequências das respostas obtidas da amostra pesquisada.

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

Em relação à atividade de eventos, 64,70% consideram as horas de trabalho e 35,30% responderam que é o número de atendimentos. Para o setor de lazer, das 17 empresas hoteleiras pesquisadas, duas (2) não trabalham com o lazer. Dos 15 gestores, somente 10

responderam a questão sobre os geradores de custo desta atividade e, desses, 41,70% afirmam que as horas de trabalho são consideradas como direcionadores de custos da atividade de lazer e também 41,70% não as consideram, enquanto 90% indicam que o que gera custos para a atividade de lazer é o número de atendimento. Através dessas frequências, observa-se que, além da atividade de lazer, todas as outras atividades fins apresentam frequências maiores do que 50% nas horas de trabalho, o que determina que a maioria dos gestores considera este fator de produção como direcionador de custos de hospedagem, alimentos e bebidas e eventos.

**Tabela 41 - Geradores de custos das atividades fins do hotel**

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

#### 4.3.2 DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES DE APOIO DO HOTEL

Com relação aos geradores de custos das atividades de apoio do hotel, a Tabela 4 apresenta as frequências de cada atividade. Constata-se ainda que os gestores apontam mais as horas de trabalho como fator que causa os custos e os maiores níveis de frequência são observados na recepção (64,70%) e na governança (64,70%) contra 41,20% na recepção e 35,30% na governança, onde o número de atendimento é considerado como principal direcionador. A reserva, outra área também ligada ao atendimento do hóspede, apresenta maior frequência nas horas de trabalho (52,90%) do que no número de atendimento (35,30%).

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

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

**Tabela 5 - Geradores de custos para atividades de apoio do hotel**

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

A partir das análises das Tabelas 4 e 5, deduz-se que a maioria dos gestores continua considerando a mão-de-obra como direcionadores de custos dos serviços produzidos no hotel, incorporando a visão convencional da análise de custos. Mas foi observado também que existem alguns gestores que utilizam o número de atendimento como principal fator que direciona os custos arcados nas atividades do empreendimento hoteleiro.

#### 4.4 Dados utilizados no planejamento estratégico

A Tabela 6 mostra que, segundo 82,4%, dos gestores, os principais dados que compõem o planejamento estratégico são os preços de produtos e serviços, as taxas de serviços e os programas de manutenção e reposição de equipamentos. Depois destes, são mencionados também os programas de marketing (76,50%), os treinamentos e motivações de pessoal (52,90%), os níveis de qualidade de serviço (47,10%) e outros dados (5,90%).

A partir das frequências observadas na Tabela 6, constata-se que os gestores utilizam-se de informações contábeis relevantes para o planejamento estratégico, com exceção dos níveis de qualidade de serviços, que apenas 47,10% dos gestores utilizam este tipo de dado. E 5,90% dos entrevistados corresponde a um gestor que afirmou seguir também o padrão da franquia.

**Tabela 6 - Dados incluídos no planejamento estratégico**

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

## 5. CONCLUSÃO

Diante da necessidade por informações gerenciais contábeis para apoio à gestão estratégica e à obtenção de vantagem competitiva sustentável, buscou-se investigar, neste trabalho, se os gestores dos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife aplicam os conceitos da gestão estratégica de custos para auxiliar o empreendimento a obter um desempenho estratégico superior.

No que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades fins como um todo. Com relação às atividades de apoio, observou-se que não existe uma tendência significativa, apenas na recepção e comunicação, uma discreta ênfase para a diferenciação por serem áreas de contato com o cliente. Referindo-se à análise da cadeia de valor, a pesquisa revelou que informações estratégicas como custos de satisfazer clientes e custos de fornecedores não são levantadas pelos gestores.

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

## 6- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HANSEN, Don R.; Mowen, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.

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

KIM, Byeong Y.; OH, Haemoon. **How do hotel firms obtain a competitive advantage?** International Journal of Contemporary Hospitality Management, v.16, n°1, p. 65-71, 2004.

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

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

LIMA, Gerlando A. S. F. de.; EGITO, Meline O. T. do.; SILVA, Jose G. da. **Utilização de Informações de Custos no Processo Gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região Nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira**. Revista de Contabilidade e Finanças, USP, n. 36, p. 106, 2005.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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