

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

**Autores**

**MAMADOU DIENG**

Universidade de Brasília

**ANEIDE OLIVEIRA ARAUJO**

Programa Multi-institucional de Pós-graduação em Ciências Contábeis

**JOSEDILTON ALVES DINIZ**

Mestrado Multi-institucional (UNB-UFPB-EFPE-UFRN)

**RESUMO**

Diante da acirrada competição e da busca permanente de ferramentas gerenciais capazes de dar suporte à tomada de decisões estratégicas para enfrentar as turbulências do ambiente empresarial, o uso das informações de custos, no processo de gestão estratégica, tem sido apontado pela literatura como saída perante a pressão competitiva. Frente a este quadro, este estudo objetiva verificar empiricamente se os gestores hoteleiros de médio e grande porte da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver estratégias gerenciais. Efetuou-se a aplicação de um questionário junto aos gestores hoteleiros para coletar os dados, que foram tratados com a ajuda do SPSS- *Statistical Package for the Social Sciences* e analisados a partir da estatística descritiva e do teste de hipóteses, utilizando-se a prova não paramétrica: Teste Exato de Fischer . Os resultados evidenciam que a maioria dos gestores investigados não dispõe de informações de custos estratégicos e dos que as possuem, as principais informações de custos fornecidas pela contabilidade são índices de produtividade, custos de insumos e produtos em cada processo e ligações entre processos internos. As informações mais utilizadas são índices de produtividade, margens de fornecedores e clientes e custo de insumos e produtos em cada processo. E as informações menos utilizadas referem-se à estrutura de custos de concorrentes e custo individualizado do hóspede.

**Palavras-chave:** Informações de Custos; Contabilidade Estratégica; Gestão 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 se constituiu, por muito tempo, fator limitador para a demonstração da sua capacidade em assessorar também os usuários internos em termos de decisões gerenciais. (COOPER; SLAGMULDER, 1998).

Com o advento das transformações ocorridas no final do século XIX e início do século XX no mundo empresarial nos seguintes aspectos: avanço na tecnologia de informação, complexidade no modo de produção de bens e serviços e intensificação da competitividade, os sistemas de contabilidade gerencial das empresas acabaram sendo afetados no que diz respeito à geração de informações contábeis gerenciais. Diante desse quadro, os sistemas tradicionais de gestão de custos tornaram-se obsoletos e inadequados à realidade atual dos negócios. Eles se mostram ineficientes e deficientes para dar resposta a novas demandas relacionadas a informações gerenciais contábeis.

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

O novo cenário do setor de serviços caracterizado, principalmente, pela acirrada competição e pela incerteza, exige do gestor inovação no gerenciamento dos custos. Os sistemas de custeio estruturados para atender os usuários externos, não servem para apoiar as decisões gerenciais das empresas. Neste sentido, segundo Kaplan e Cooper (1998), as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70, provocadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, desencadearam inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Para Silva e Miranda (2002, p.300), “conhecer o custo e sua formação para efeito gerencial representam fator primordial para a definição dos serviços e produtos a serem oferecidos pelo hotel, tendo em vista que revela onde fazer aprimoramentos em qualidade, eficiência e rapidez”.

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

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

## 2. Procedimento metodológico

Esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos fins, como sendo uma pesquisa de natureza descritiva, pois, busca expor características de determinada população ou de determinado fenômeno e quanto aos meios de investigação, caracteriza-se como sendo uma pesquisa de campo. Trata-se de uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. (VERGARA, 2000, p.47).

O universo estudado corresponde aos trinta e dois 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 1.

Porte	Número de Unidades Habitacionais	Quantidade de empreendimentos
Grande	Acima de 100	20
Médio	De 51 a 100	12
Pequeno	Até 50	60
<b>Total</b>		<b>92</b>

**Quadro 1 - Hotéis localizados na região metropolitana de Recife**

Os dados que deram suporte ao estudo foram obtidos por meio de um questionário aplicado juntos aos gestores hoteleiros. Foram obtidos dezessete questionários respondidos, o que correspondem a uma taxa de 54,34% 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. Recorreu-se à estatística descritiva e estatística não-paramétrica utilização do Teste Exato de Fischer. Com relação à escolha do teste de hipótese adequado, Siegel (1975, p.107) aconselha utilizar o Teste Exato de Fischer quando o tamanho da amostra é pequeno. Constitui numa técnica não-paramétrica muito útil para analisar dados discretos (nominais ou ordinais). Ainda segundo Siegel (1975, p.8), após formular as hipóteses nulas e alternativas escolhidas a prova estatística adequada ao projeto, o próximo passo é determinar um nível de significância ( $\alpha$ ) que representa o parâmetro para aceitar ou rejeitar uma hipótese. Na maioria das vezes,  $\alpha$  assume valores de 0,05 e 0,01 mas, neste trabalho, o nível escolhido para aceitar ou rejeitar uma hipótese é 5%.

## 3. Relevância do estudo

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

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

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

A carência de pesquisas relacionadas à gestão estratégica é, cada vez mais, destacada na literatura, e segundo Okumus (2002), a maioria dos estudos realizados foram desenvolvidos em organizações dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, e pouco se

dedicaram a entender como as empresas da indústria de hospitalidade de outros países são estrategicamente administradas.

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

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

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

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

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

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

## **4. Revisão da literatura**

### **4.1 Contabilidade gerencial estratégica**

A contabilidade gerencial tradicional tem revelado deficiências em responder às mudanças do ambiente empresarial, mostrando-se incapaz de prover informações adequadas à realidade atual. Segundo Yazdifar (2003), as críticas feitas à contabilidade gerencial convencional podem ser identificadas, principalmente, nos seguintes aspectos:

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

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

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

A contabilidade gerencial tradicional tem sido criticada pelo seu foco obsessivo nas operações internas, especialmente, em se concentrar a agregar valor, isto é maximizar a diferença entre receita e custo. Quando valores e estratégias da organização adotam uma visão externa, o foco da contabilidade precisa também se orientar na mesma direção e, conseqüentemente, atender as perspectivas estratégicas da organização. (HOQUE, 2001). Para pôr fim a crise da contabilidade gerencial e responder às críticas sofridas por ela pela perda da sua relevância, Roslender e Hart (2003) argumentam que, a contabilidade gerencial estratégica surgiu no final dos anos 80 com uma nova estrutura conceitual baseada em novas técnicas e abordagens designadas a restaurar a relevância perdida da contabilidade gerencial.

Segundo Dixon (1998), a expressão contabilidade gerencial definida como responsável pelo fornecimento de informações para as atividades gerenciais, está estreitamente vinculada à estratégia; o que exige do contador gerencial a utilização de medidas estratégicas para avaliar o desempenho da empresa em termo competitivo. A contabilidade gerencial estratégica, na visão de Araújo (2001, p.51), é também capaz de suprir informações financeiras requeridas, tanto para monitorar o desempenho em relação a estratégias existentes como para apoiar o processo de formulação das estratégias.

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

A contabilidade, não sendo um fim em si mesma, deve ter como propósito, principalmente, facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial em consonância com a administração. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.5). Coerente com esta perspectiva, a contabilidade gerencial deve prover informações contábeis estratégicas que auxiliem a gestão em todas as fases do processo cíclico de administração de forma que a estratégia global da organização obtenha o êxito. Shank e Govindarajan (1997, p.5) apontam quatro estágios do processo cíclico e contínuo de administração em que a informação contábil desempenha um papel fundamental em cada um (Quadro 2).

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

**Quadro 2- Administração estratégica e informação contábil**

Fonte: Araújo (2001, p.48)

Considerando o papel importante que a informação contábil desempenha no processo de administração das empresas, faz-se necessário que os gestores realinhem seus instrumentos gerenciais em acordo com a estratégia global da organização. Este realinhamento passa por uma melhor gestão dos custos que possa gerar informações que permitam a empresa fortalecer sua posição e garantir sua sobrevivência no mercado. O enfoque estratégico da contabilidade gerencial preconiza a excelência da gestão dos recursos adquiridos dos fornecedores, utilizados pela empresa na produção de bens e serviços a serem entregues aos clientes.

Segundo Nakagawa (1991, p.36), a gestão estratégica de custos tem como objetivo orientar “decisões estratégicas e operacionais, para aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos”. Enfim, para garantir a sobrevivência em mercados cada vez mais competitivos, a empresa deve perseguir e alcançar níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Para tanto, torna-se indispensável que a contabilidade disponibilize aos gestores uma série de informações precisas, tempestivas e atualizadas que possa apoiar eficazmente o processo decisório. (MARTINS, 2001).

#### **4.2 Gestão de custos com enfoque em estratégias gerenciais**

Segundo Beuren (2000, p.46), a informação funciona como um recurso essencial na definição da estratégia empresarial e, atualmente centenas de relações precisam ser consideradas para gerar uma informação competitiva, o que requer o gerenciamento sistemático e dinâmico da informação. Sendo assim, a informação contábil sendo um insumo vital para as decisões empresariais, deve ser analisada sob a perspectiva estratégica. Dessa forma, geram-se informações relevantes para o posicionamento e fortalecimento da empresa no mercado.

Para Cooper e Slagmulder (2003), a alta competitividade do mercado de hoje tornou a gestão de custos uma habilidade crítica de sobrevivência para muitas firmas. O gestor de custos deve abraçar novas habilidades e mudar sua forma de pensar em relação à gestão de custos. Constata-se que o gerenciamento da informação contábil, passa a ter como desafio o fornecimento de recursos necessários que possam auxiliar os gestores empresariais a aproveitar das oportunidades e vencer as barreiras e ameaças que o mercado expõe no seu caminho.

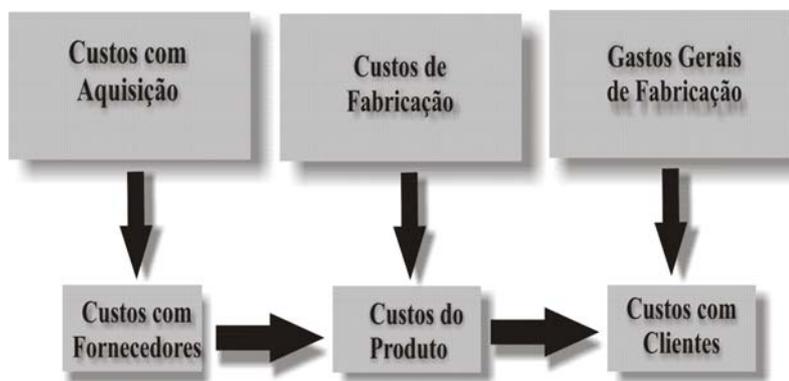
Para isso, Maskell e Baggaley (2000) definindo o novo papel da contabilidade destacam que o foco da contabilidade gerencial precisa se mover de coletor e apresentador de

dados financeiros para membro da equipe administrativa e agente de mudança, ou seja, deve se conectar às funções criadoras de valores do negócio. Considerando esta nova função que a contabilidade deve exercer no processo de gestão empresarial e a necessidade de gerar informações contábeis de natureza estratégica, Cooper e Slagmulder (2003) apontam três etapas requeridas para converter uma gestão de custos em desequilíbrio em gestão estratégica de custos:

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

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

Quanto às formas de desenvolver estratégias gerenciais baseadas em informações de custos, Cooper e Slagmulder (2004) enfatizam a análise extra-organizacional com um importante aspecto da gestão estratégica de custos. Os programas de gestão estratégica de custos não devem focalizar unicamente a estrutura de custo da empresa ou a cadeia de valor em que ela opera. Eles devem monitorar também o desempenho da posição de custo relativa da empresa com o de outras, especificamente, de competidores. Do exposto, cabe salientar que, uma gestão eficaz dos custos voltada para a criação de vantagem competitiva deve redefinir e reinventar sua estratégia de custo de modo a permitir o fortalecimento da posição competitiva da empresa no mercado. A figura 1 demonstra o processo de alocação dos custos sob a ótica da gestão estratégica de custos.



**Figura 1 - Visão da gestão estratégica de custos**  
Fonte: Cooper e Slagmulder (2003)

Na visão da gestão estratégica de custos, percebe-se que o produto não é o principal gerador de custos da empresa. Outros objetos potenciais como clientes e fornecedores devem ser considerados como fatores primordiais na análise dos custos da empresa, já que, está inserido no sistema genérico de valor. No enfoque tradicional de custeio, os custos gerais de fabricação não podem ser controlados eficazmente porque as razões subjacentes para sua ocorrência são mascaradas pela maneira que são tratadas pelo sistema de custo tradicional.

Uma maneira adequada de controlar estrategicamente esses custos é o uso da técnica do custeio baseado em atividades, e conforme Cooper e Slagmulder (2003), “a vantagem deste método de custeio encontra-se em sua habilidade de atribuir custos estabelecendo uma relação causal a uma escala larga de objetos do custo incluindo produtos, fornecedores e clientes”. A respeito da utilização do custeio baseado em atividades para fins estratégicos, Maher (2001, p.314) afirma que “o custeio baseado em atividades desempenha papel importante nas estratégias e planos de longo prazo das companhias, para desenvolver vantagem competitiva em custos. O custeio baseado em atividades focaliza a atenção em atividades, para rastrear custos indiretos aos produtos”. Os gestores, urgentemente, devem refletir sobre como criar e sustentar vantagem competitiva para assegurar a continuidade e sobrevivência das empresas. Para tal, a utilização estratégica das informações de custos no gerenciamento das operações das empresas pode representar uma solução perante a concorrência.

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

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

Em cada uma dessas questões, a gestão estratégica de custos traz uma resposta diferente daquela da contabilidade gerencial tradicional. O enfoque adotado pela gestão estratégica de custos mostra-se mais útil para a gestão da competitividade e coloca à disposição do gestor ferramentas eficazes para a geração de informações contábeis gerenciais que podem auxiliar a administração na formulação e implementação de suas estratégias competitivas. A comparação da contabilidade gerencial com o paradigma do custo estratégico pode ser observada no Quadro 3.

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

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

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

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

## 5. Análise estatística dos resultados

### Cargo do respondente

Conforme demonstra a Tabela 1, a maior parte dos gestores entrevistados ocupa cargos de gerência geral ou de área, ambos com 41,2% cada, 11,8 % em cargo de diretor e apenas 5,9% de *controller*, o que corresponde apenas a um respondente. Este quadro demonstra que, embora a maior parte dos respondentes ocupe cargos mais elevados nas suas organizações, apenas um deles responde especificamente pela área financeira.

**Tabela 1 - Cargo do respondente**

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

### Grau de instrução

No que se refere ao grau de instrução dos gestores entrevistados, a Tabela 2 indica que o ensino médio fundamental tem o maior nível de frequência, representando 41,2%, enquanto o grau superior incompleto e completo representam 29,4% cada um, significando que 58,8% da amostra constitui-se de pessoas que já ingressaram na universidade, não tendo sido observada a existência de gestores com cursos de pós-graduação. Enfim, observa-se que menos de 30% possuem formação superior completa, ou seja, a maioria não pratica a gestão hoteleira com bases científicas.

**Tabela 2 - Grau de instrução do respondente**

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

### Tempo de atuação do gestor no mercado

Com relação ao tempo de atuação do gestor no mercado, a Tabela 3 revela que a frequência maior encontra-se no intervalo de 11 a 15 anos, correspondendo a 35,3%. Segue-se o intervalo de 0 a 5 anos que apresenta uma frequência de 29,4%, mostrando uma participação considerável dos gestores menos experientes no mercado, na amostra pesquisada. Os gestores que se encontram na faixa de 6 a 10 anos equivalem a 11,8%, representando a menor frequência, enquanto os que atuam há mais de 15 anos correspondem a 23,5%. Enfim, percebe-se que a maior parte (58,8%) tem experiência no ramo superior há 10 anos, porém, não se pode desprezar o fato de que 29,4% têm experiência inferior a 5 anos.

**Tabela 3 - Tempo de atuação do gestor no mercado**

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

A contabilidade fornece informações regulares a respeito de custos?

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

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

**Tabela 5 - Motivo da falta de geração de informações sobre custos de atividades internas, clientes, parceiros e fornecedores**

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

A contabilidade fornece informações sobre custos estratégicos?

Conforme demonstra a Tabela 6, observa-se o maior nível de frequência no índice de produtividade (58,80%). Com relação às outras informações de custos estratégicos, constata-se que todas as frequências apresentam uma taxa inferior a 50%.

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

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

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

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

**Tabela 6 - Geração de informações sobre custos estratégicos pela contabilidade**

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

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

Tratando-se da utilização de informações sobre custos estratégicos pelos gestores, a Tabela 7 mostra as taxas de frequência dos que utilizam e daqueles que não utilizam essas informações para melhorar o serviço prestado ao cliente do hotel.

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

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

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

**Tabela 7 - Utilização de informações sobre custos estratégicos**

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

#### Informação sobre custo individualizado de cliente

Conforme demonstra a Tabela 8, 17,60% dos gestores investigados responderam que a contabilidade coloca à sua disposição informações referentes aos recursos arcados pelo hotel para prestar serviço a um determinado hóspede, enquanto 52,90% afirmaram que não têm esse tipo de informação e 29,40% a têm para apenas alguns clientes. Por meio de conversa durante a aplicação do questionário, alguns gestores destacaram a importância de obter informações sobre o cliente que vem ao hotel e consome poucos recursos daquele que demanda montante maior para ser atendido.

**Tabela 8 - Informação sobre custos de cada tipo de cliente**

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

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

Dos gestores entrevistados, somente nove afirmaram dispor informações sobre custos de cada tipo de cliente equivalendo a 52,90%, conseqüentemente, 47,10% não têm essa informação. E dos 52,90% que dispõem de tal informação, 44,40% utilizam-na para orientar a estratégia competitiva do hotel, ou seja, procuram oferecer preço menor para os clientes mais baratos ou reduzir custo de tornar o serviço mais eficiente para o cliente mais caro. Portanto, 55,60% não fazem uso desta informação para melhorar o serviço prestado ao hospede (Tabela 9).

**Tabela 9 - Utilização de informações de custos sobre clientes para orientar a estratégia do hotel**

<b>Utilização do custo individualizado de clientes para orientação da estratégia do hotel</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Percentual válido (%)</b>
Sim	4	23,50%	23,50%
Não	5	29,40%	29,40%
Total	9	52,90%	100%
Não se aplica	8	47,10%	
Total	17	100%	

#### Análise das hipóteses

##### 1ª hipótese

$H_0$  : Não há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes).

$H_1$  : Há relação entre o grau de instrução e a utilização de informações sobre dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes).

Para a realização deste, foram considerados duas proxies da variável “Grau de instrução”, que são “Ensino médio” e “Ensino superior”, e as outras variáveis que permitiram a construção da tabela de contingência foram “Dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)” e “custos dos diversos clientes do hotel”.

Buscou-se relacionar o grau de instrução com a utilização de informações sobre dados de mercado no que diz respeito principalmente à estrutura de custos dos concorrentes. E conforme a Tabela 10, o nível de significância obtido, neste teste, foi igual a 0,314, que é, portanto, superior ao nível crítico de significância (5%). Assim, pode-se afirmar que a hipótese nula não pode ser rejeitada e conseqüentemente, não existe relação entre as duas variáveis testadas.

**Tabela 10 - Relação entre o grau de instrução e a utilização de dados de mercado (estrutura de custos dos concorrentes)**

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

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,314

2ª hipótese

$H_0$  : Não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

$H_1$  : Há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes.

Conforme o resultado do Teste Exato de Fischer, presente na Tabela 11, constata-se que o nível de significância foi de 0,640, superior ao nível crítico. Portanto, a hipótese nula não pode ser rejeitada e confirma-se que não há relação entre o tempo de atuação do gestor no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes. Pensava-se que o gestor que tivesse mais tempo no mercado utilizava informações sobre custos dos competidores para poder desenvolver e sustentar vantagem competitiva.

**Tabela 11 - Relação entre o tempo de atuação no mercado e a utilização de informações sobre estrutura de custos dos concorrentes**

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

Teste exato de Fischer

Nível de significância = 0,640

## 6. Conclusões

Diante da necessidade por informações gerenciais contábeis para apoio à gestão estratégica e à obtenção de vantagem competitiva sustentável, buscou-se investigar, neste trabalho, se os gestores dos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que dêem suporte às decisões estratégicas. Para tanto, realizou-se inicialmente uma revisão bibliográfica sobre os fundamentos teóricos da gestão estratégica de custos. Depois, foi efetuada uma pesquisa empírica com a utilização de um questionário aplicado junto aos hotéis de médio e grande porte da região metropolitana de Recife, que correspondeu à coleta dos dados analisados neste estudo.

A partir da análise dos resultados, realizada por meio da estatística descritiva e dos testes de hipóteses, constatou-se que as informações mais utilizadas são índices de produtividade, margens de fornecedores e clientes e custo de insumos e produtos em cada processo. E as informações menos utilizadas dizem respeito à estrutura de custos de concorrentes e aos custos de cada tipo de hóspede. Referindo-se à geração e ao fornecimento de informações de custos estratégicos pela contabilidade, destacam-se os índices de produtividade e custos de insumos e produtos em cada processo seguido das ligações entre processos internos.

## 7. Referências Bibliográficas

- ANDRADE MARTINS, Gilberto de. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- 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.
- BOISVERT, Hugues. **Le Renouveau de la Comptabilité de Gestion**. Revue International de Gestion. Quebec. v. 14, n. 1, 1993.
- 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.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. **Strategic Cost Management: expanding scope and boundaries**. Cost Management. Boston, V.17, Iss.1, p.23, Jan-Fev, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Scope of Strategic Cost Management Part I**. Management Accounting, p.16, Fev, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Cost Analysis Outside The Organization**. Cost Management. Boston, V. 18, n. 3, Mai-Jun, 2004
- EMBRATUR - Instituto Brasileiro de Turismo. **Indicadores de Resultado do Turismo no ano 2004**. Disponível em: <http://www.embratur.gov.br/indicadoresderesultados> . Acesso em 02 de Janeiro de 2005.
- EILER, Bob; CUCUZZA, Tom. **Crisis in Management Accounting**. Cost Management. Boston, V.16, Iss.4, p.29, Jul-Ago, 2002.
- GRUNDY, Tony. **Cost is a strategic issue**. Long Range Planning, v.29, Issue1, P. 58-68, Fev, 1996.
- HOLJEVAC, Ivanca. **A Vision of Tourism and the Hotel Industry in the 21<sup>st</sup> Century**. International Journal of Hospitality Management, 22, p. 129-134, 2003.

- HOQUE, Z. **Strategic Management Accounting: a manager's guide**. Oxford: Chandos publishing, 2001.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- 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.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. Trad. José Evaristo Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- Mc NAIR, CJ. **Viewpoint: 21<sup>st</sup> Century Cost Management- defining and shaping the future of cost management**. Cost Management. Boston, V.14, Iss.5, p.28, Set-Out, 2000.
- MASKELL, Brian; BAGGALEY, Bruce. **Viewpoint: 21<sup>st</sup> Century Cost Management- the future of management accounting**. Cost management. Boston, V.14, Iss.5, p.24, 2000
- OKUMUS, Fevzi. **Can hospitality researchers contribute to the strategic management literature?** International Journal of Hospitality Management, 21, p.105-110, 2002.
- ROSLENDER, R.; HART, S. J. **In Search of Strategic Management Accounting: theoretical and field study perspectives**. Management Accounting Research. V. 14, n. 3, pp. 255-279, set, 2003.
- SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-paramétrica para as Ciências do Comportamento**. tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Mc Graw- Hill do Brasil, 1975.
- YAZDIFAR, Hassan. **Management Accounting in the Twenty First-century Firm: a strategic view**. Strategic Change (Reino Unido), V.12, p.109-113, Mar-Abr, 2003.