



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

CLAUDIA REIS BARBALHO

INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE SUPORTE À GESTÃO
HOTELEIRA

FORTALEZA – CEARÁ

2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

CLAUDIA REIS BARBALHO

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE SUPORTE À GESTÃO
HOTELEIRA**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre.

Orientador: Prof.^a Dr.^a Sandra Maria dos Santos

FORTALEZA – CEARÁ

2008

B182i

Barbalho, Claudia Reis

Informações de custos como ferramenta de suporte à gestão hoteleira/ Claudia Reis Barbalho. Fortaleza: UFC/FEAAC,2008. 118p.

Dissertação(Mestrado)-Universidade Federal do Ceará.

1.Gestão de Custos. 2.Estratégia. 3.Hotelaria.
I.Título.

CDD: 658.51

CLAUDIA REIS BARBALHO

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE SUPORTE À GESTÃO
HOTELEIRA**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre.

Aprovada em: 25/09/2008

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Sandra Maria Santos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.^a Dr.^a Maria Naiula Monteiro Pessoa
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.^a Dr.^a Cláudia Buhamra Abreu Romero
Universidade Federal do Ceará - UFC

Dedico este trabalho aos meus pais Antônio e Balbina (*In memoriam*); meu irmão Carlos (*In memoriam*) e a minha irmã de coração e de alma Prof.^a Roseclery (*In memoriam*), por todas as lições de vida ensinadas.

AGRADECIMENTOS

Agradecer nunca é demais; e eu particularmente tenho muito a agradecer:

- Primeiramente a Deus, mestre maior de todos nós, que me deu forças para superar todos os obstáculos surgidos ao longo do curso de mestrado;
- a minha Orientadora, Prof.^a Dr.^a Sandra Santos, por me haver resgatado para a conclusão deste projeto de vida e por todo apoio, paciência, compreensão e dinamismo em suas orientações, sendo ela uma das grandes responsáveis pelo feito;
- aos meus colegas de trabalho, que tanto me apoiaram nesta caminhada e me supriram nas ausências ao longo deste período em que me dividi entre Recife e Fortaleza. Sem eles, certamente, não teria sido possível o desenvolvimento deste trabalho; a todos da equipe AGF Consultores, os meus sinceros agradecimentos;
- a Faculdade Boa Viagem (FBV) obrigada pelo apoio concedido;
- aos meus familiares - primas, primos, tios e tias - bem como aos meus amigos, que foram privados do meu convívio durante estes anos de curso;
- aos professores membros da banca examinadora, Prof.^a Dr.^a Cláudia Buhamra e a Prof.^a Dr.^a Naiula Monteiro que tanto contribuíram com suas valiosas sugestões quando da qualificação do projeto de dissertação;
- aos professores: Dr.^a Márcia De Luca, Dr. Francisco Soares, Dr.^a Mônica Abreu, Dr. Augusto Cabral, Dr. Serafim Ferraz, Dr. Marcos Lima e à Dr.^a Glória Peter, que nos transmitiram os ensinamentos necessários durante as aulas do mestrado. Um agradecimento especial ao Dr. Érico Veras e à Dr.^a Terezinha Maciel, pelas atitudes de incentivo no momento de fraqueza;

- ao pessoal de apoio, em especial às secretárias, Ezilda, Neide e Karla que estiveram sempre nos bastidores, prestes a nos apoiar. A todos vocês minha gratidão;
- a todos os meus colegas de turma, meus colegas do grupo de trabalho durante o curso, Ernandes e Lúcia, aos companheiros Franzé e Evangelina por compartilhar os momentos vividos na confecção da dissertação e ao meu amigo Paulo Rogério, no grupo conhecido como “Parodi”, apenas “duas considerações”: muito obrigada pelo apoio e por sua presença constante desde o início;
- não posso deixar de destacar o Sr. Abelardo que, além de me conduzir durante as minhas idas e vindas a Fortaleza, também foi um incentivador da conclusão do curso de mestrado e ainda à equipe do Hotel Marina Praia, este que foi a minha casa em Fortaleza.
- um agradecimento especial aos Profs. Ms. Reginaldo Carlini (FBV); Dr. André Callado (UFRPE); de Pernambuco, e da Paraíba, Ms. Francisco Guerra (Lúmen Faculdades), pelo incentivo e colaboração no desenvolvimento deste trabalho;
- a todos os gestores hoteleiros integrantes da pesquisa, que me receberam com atenção, fornecendo as informações necessárias ao desenvolvimento deste trabalho, em especial a Sra. Cecília, pelas contribuições ao questionário, quando do pré-teste, muito obrigada;
- E, por fim, a todos aqueles que não estão aqui citados, mas na minha memória ficarão por terem contribuído direta ou indiretamente para a realização deste trabalho.

“Todos vivemos sob o mesmo céu,
mas nem todos vemos o mesmo
horizonte” (autor desconhecido).

RESUMO

O objetivo do estudo é investigar a utilização das informações de custos na gestão dos hotéis da cidade de Fortaleza. Esta pesquisa justifica-se pela relevância do turismo na economia do Estado, pela geração de emprego e crescimento do setor hoteleiro, além da competitividade que se torna mais acentuada, principalmente pela demanda observada no setor. Sendo assim, a gestão de custos nos empreendimentos hoteleiros passa a ser um dos fatores determinantes da sobrevivência nesse tipo de mercado, haja vista que a não-utilização ou inadequação de informações de custos para mensurar de forma adequada os produtos ou serviços de uma empresa pode refletir na sua competitividade. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, baseada em dados secundários, tais quais livros, artigos e revistas referenciados pela CAPES, além de dados primários colhidos através da pesquisa de campo, com a utilização de formulários, aplicados diretamente ao gestor hoteleiro. A pesquisa revelou que as informações de custos são utilizadas para fins gerenciais como controle de custos e formação de preços, bem como para fins estratégicos. Quanto ao posicionamento estratégico adotado pelos hotéis a estratégia utilizada é a diferenciação combinada com enfoque.

Palavras-chave: Gestão de custos, custos estratégicos, hotelaria.

ABSTRACT

This study aims at investigating costs information in Fortaleza hotels management. The relevance of tourism in Ceara with the resulting employment generation and hotelier sector increasing, as well as its growing competitiveness, justify this research. Therefore, costs management within hotelier enterprises becomes one of the sectors which determine this branch surviving, since useless or misuse of costs information to measure adequately companies' products or services can negatively reflect on its competitiveness. The descriptive, quantitative research was based on secondary data such as books, papers and journals subscribed by CAPES, as well as primary data collected within field research, using forms directly administered to hotel managers. The study shows that costs information are used to management purposes as costs control and price generation, so as to strategic aims. In the concerning to hotels strategic positioning, the strategy is differentiation engaged with focus and low cost is not predominant.

KEYWORDS: Costs management; Strategic costs; Hospitality industry.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema básico do método de custeio por absorção	32
Figura 2 - Esquema básico do custeio variável.....	36
Figura 3 - Modelo de custeio baseado em atividades.....	41
Figura 4 - Cadeia de valor da atividade hoteleira.....	47
Figura 5 - Estratégias genéricas de Porter.....	50
Figura 6 - Diagrama de Ishikawa.....	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificações de custos quanto à tomada de decisões.....	30
Quadro 2 - Caracterização das operações de serviços.....	57
Quadro 3 - Critérios de avaliação da qualidade dos serviços.....	58
Quadro 4 - Classificação dos hotéis quanto à categoria.....	64
Quadro 5 - Classificação das unidades habitacionais e suas variações.....	65
Quadro 6 - Classificação dos meios de hospedagem quanto ao mercado.....	66
Quadro 7 - Estruturação funcional hoteleira.....	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receita turística e impacto sobre o PIB – Julho 2007/2008.....	17
Tabela 2 - Rede hoteleira de Fortaleza.....	78
Tabela 3 - Hotéis Filiados a ABIH-CE.....	80
Tabela 4 - Posição hierárquica dos respondentes.....	86
Tabela 5 - Grau de escolaridade dos gestores.....	86
Tabela 6 - Tempo de atuação do gestor no setor hoteleiro.....	87
Tabela 7 - Tempo de atuação do gestor na empresa pesquisada.....	88
Tabela 8 - Tempo de atuação do hotel no mercado.....	89
Tabela 9 - Categoria de classificação do hotel.....	91
Tabela 10 - Número de unidades habitacionais do hotel.....	91
Tabela 11 - Serviços oferecidos pelo hotel.....	92
Tabela 12 - Métodos de custeios utilizados pelos gestores.....	93
Tabela 13 - Finalidade do uso das informações de custos para os gestores.....	94
Tabela 14 - Periodicidade da análise das informações de custos	94
Tabela 15 - Estratégias utilizadas pelos hotéis para as atividades-fim.....	96
Tabela 16 - Estratégias utilizadas pelos hotéis para as atividades de apoio.....	97
Tabela 17 - Fornecimento de informações de custos pela Contabilidade.....	99
Tabela 18 - Informações Fornecidas pela Contabilidade x Utilização pelos Gestores	99
Tabela 19 Utilidade das informações de custos fornecidas pela Contabilidade.....	101
Tabela 20 - Direcionadores de custos para as atividades-fim e atividade-meio.....	102
Tabela 21 - Categoria do hotel x uso de informações de custos	103
Tabela 22 - Categoria do hotel x conhecimento do uso da margem de contribuição.	105

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Custeio baseado em atividade

ABIH - Associação Brasileira da Indústria de Hotéis

ABIH – CE - Associação Brasileira da Indústria de Hotéis do Ceará

CAPES – Comissão de Avaliação dos Cursos de Pós-Graduação

CF – Custos fixos

CV – Custos variáveis

DBL – *Double*

DF – Despesas fixas

DN – Deliberação normativa

DV – Despesas variáveis

EMBRATUR – Instituto Brasileiro do Turismo

PE - Ponto de equilíbrio

PIB – Produto Interno Bruto

QDP - Quádruplos

SETUR/CE - Secretaria do Turismo do Estado do Ceará

SGL – *Single*

SL – Super-luxo

TPL – Triplo

UH – Unidades habitacionais

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	09
LISTA DE QUADROS.....	10
LISTA DE TABELAS.....	11
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	12
SUMÁRIO.....	13
1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Justificativa.....	15
1.2 Caracterização do Problema.....	18
1.3 Objetivos.....	22
1.3.1 Objetivo Geral.....	22
1.3.2 Objetivos Específicos.....	23
1.4 Hipóteses.....	23
1.5 Aspectos Metodológicos.....	23
1.6 Estrutura do Trabalho.....	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1 Caracterização dos Custos.....	26
2.2 Métodos de Custeio.....	31
2.2.1 Custeio por Absorção	31
2.2.2 Custeio Variável.....	34
2.2.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC	39
2.3 Informações de Custos para a Tomada de Decisões	43
2.3.1 Análise da Cadeia de Valor.....	45
2.3.2 Análise do Posicionamento Estratégico.....	48
2.3.3 Análise dos Direcionadores de Custos.....	51
2.4 Custos para fins Estratégicos no Setor de Serviços.....	53
3 A EMPRESA HOTELEIRA E SUA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	57
3.1 O Setor de Serviços.....	57
3.2 Meios de Hospedagem.....	60
3.3 Classificação dos Meios de Hospedagem.....	63
3.4 Formas de Administração Hoteleira.....	67
3.5 Estrutura Organizacional.....	68
4 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	75
4.1 Classificação da Pesquisa.....	75

4.2 População e Amostra.....	77
4.3 Coleta de Dados.....	80
4.4 Análise e Interpretação dos Dados.....	83
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	85
5.1 Perfil dos Gestores.....	85
5.2 Caracterização dos Hotéis Pesquisados.....	88
5.3 Informações Gerenciais de Custos.....	92
5.4 Informações de Custos para Fins Estratégicos.....	95
5.5 Grau de Consistência das Informações de Custos.....	103
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	106
REFERÊNCIAS.....	109
APÊNDICE - FORMULÁRIO DA PESQUISA	

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção, é apresentado a justificativa, problema, objetivos geral e específicos, hipóteses, bem como os aspectos metodológicos e a estrutura do trabalho.

1.1 Justificativa

Desde meados do século XX, a população em todo o mundo vivenciou o deslocamento de pessoas de seu habitat natural, ou seja, de sua casa para outro local, seja por motivo de lazer, profissional ou quaisquer outros. Isto fez com que essas pessoas utilizassem uma série de serviços que compõem a estrutura econômica das comunidades. Segundo Moratelli e Souza, (2006, p.1) “esse fenômeno, ocorrido a partir da metade do século passado e que, a partir da segunda guerra mundial intensificou-se devido ao avanço tecnológico, recebe o nome de turismo”.

O turismo é tema de destaque em todo o mundo. Powers e Barrows (2004, p. 263) assinalam que “o turismo é um grande negócio e continua a crescer no mundo e que os impactos econômicos e sociais do turismo são significativos“. Pode-se dizer que a atividade turística apresenta grande interatividade com outras áreas, formando uma cadeia produtiva. Powers e Barrows (2004) destacam que fazem parte dos meios turísticos as empresas e organizações que servem ao turista, e incluem restaurantes, hotéis, motéis e *resorts*, bem como as locadoras de veículos, agências de viagens, parques ou áreas de recreação, dentre outros.

Nessa estrutura, pode-se dizer que os principais elementos que compreendem o produto turístico são os meios de hospedagem, pois esses oferecem as condições básicas de alojamento, alimentação e higiene, necessárias à experiência turística. Os meios de hospedagem, por sua vez, em geral se enquadram, principalmente no setor hoteleiro, como empresa hoteleira.

As estatísticas do setor revelam que no Brasil a entrada de turistas no ano de 2007 foi em torno dos cinco milhões. Se comparado a outros períodos, a exemplo de 2002, que recebeu quatro milhões de turistas, percebe-se um acentuado crescimento (EMBRATUR 2008a). Dentre os Estados brasileiros mais visitados está o Ceará, de acordo com o Instituto Brasileiro do Turismo (EMBRATUR, 2008b), “o Estado do Ceará é um importante pólo turístico da Região Nordeste do Brasil e ocupa o primeiro lugar em estado receptor, nessa mesma região”.

O desenvolvimento vivenciado pelo Ceará na última década fez com que sua capital, Fortaleza se colocasse dentre as maiores cidades brasileiras, destacando-se pelo turismo. De acordo com a EMBRATUR (2008b), a cidade de Fortaleza, recebe em média meio milhão de turistas todos os anos. É considerada como um dos centros turísticos preferidos de visitantes de outros estados do Brasil e do Exterior.

Conforme dados da Secretaria de Turismo do Estado do Ceará - SETUR/Ce (2008), a principal demanda turística do Estado via Fortaleza ocorrem por motivo de passeio, seguida por visita a amigos e parentes, bem como o turismo

de negócios, congressos e eventos. Apesar de o clima e as paisagens do Estado favorecer o turismo durante todo o ano, a alta estação, geralmente os meses de férias escolares como janeiro e julho, atraem mais turistas.

Os resultados da última temporada de férias, em julho de 2008, demonstram que a demanda turística via Fortaleza cresceu 10,2% se comparado ao mesmo período do ano anterior. A renda gerada foi de R\$ 582,2 milhões, 21% maior que o registrado em julho de 2007 e corresponde a um impacto de 12,2% no PIB cearense, segundo dados da SETUR/Ce (2008), que podem ser observados com mais detalhes na tabela 1.

Tabela 1: Receita turística e impacto sobre o PIB – Julho 2007/2008

INDICADORES	2007	2008	Var(%)
1.Demanda Turística via Fortaleza	230.124	263.588	10,2
2.Demanda Hoteleira em Fortaleza	106.887	117.927	11,6
3.Oferta Hoteleira (UHs)	23.785	24.030	1,0
4. Gasto Percapita (R\$)	1.194,54	1.311,91	9,8
5.Receita turística direta (R\$milhões)	274,9	332,7	21,0
6.Renda gerada (R\$ milhões)	481,1	582,2	21,0
7.Impacto sobre o PIB (%)	11,0	12,2	10,9

Fonte: SETUR/Ce (2008).

Os dados revelam o crescimento do setor que contribui para a geração de emprego e renda. O crescimento observado no setor turístico do Estado reflete-se no dinamismo da oferta hoteleira da Cidade. A rede hoteleira de Fortaleza é considerada, segundo a ABIH (2008), uma das melhores do País, além de estar entre as mais novas. Esta é composta pela quantidade de meios de hospedagem, unidades habitacionais e leitos disponíveis. Outro dado apresentado pela SETUR/Ce

(2008), diz respeito à demanda hoteleira que cresceu 11,6%, estimulando a competitividade do setor.

Esta pesquisa justifica-se pela relevância do turismo na economia do Estado, e considerando o crescimento observado no setor, isto se reflete no aumento da concorrência no mercado. Sendo assim, a gestão de custos nos empreendimentos hoteleiros passa a ser um dos fatores determinantes da sobrevivência nesse tipo de mercado, haja vista que a não-utilização ou inadequação de informações de custos para mensurar de forma adequada os produtos ou serviços de uma empresa pode afetar a sua posição competitiva ao mercado.

1.2 Caracterização do Problema

O setor hoteleiro passa por mudanças constantes e este fato influencia ainda mais a competição no setor. Com relação a essas mudanças, Gohr (2000, p.57) evidencia:

[...] as principais transformações que ocorreram nos últimos tempos no setor turístico estão ligadas à internacionalização da economia, aos avanços tecnológicos, às mudanças nas condições de oferta e demanda e aos problemas ecológicos. Essas mudanças trouxeram novas oportunidades e ameaças para o setor hoteleiro, por isso a empresa hoteleira precisa buscar continuamente pela competitividade.

Destacam-se, principalmente, as mudanças no campo ambiental, que afetam diretamente a competição entre as empresas, uma vez que aquelas ecologicamente corretas possuem maior vantagem competitiva. Outro fato que afeta diretamente a competição no setor hoteleiro é a entrada, no mercado, de cadeias

hoteleiras internacionais. Isso decorre da abertura e globalização da economia, acentuando a concorrência entre os hotéis locais e internacionais.

Para Lunkes (2004, p.112),

Tais redes internacionais, juntamente com a marca, trazem eficientes sistemas de gestão, fazendo com que o mercado se torne altamente competitivo [...] a correta gestão dos custos pode ser a alavanca para a melhoria da competitividade.

Segundo Ramos (2000, p.16), “ser competitivo é uma questão de sobrevivência e depende de decisões cujo caráter seja cada vez menos subjetivo, baseado em informações completas e confiáveis”. Uma curiosidade acerca da entrada de cadeias internacionais no Estado do Ceará é que, consoante Pereira e Lucena (2007), o primeiro hotel econômico de uma grande e famosa rede internacional surgiu em 1991, na cidade de Fortaleza, e lançou-se como um teste de mercado da hotelaria econômica. Desde este teste, esta rede internacional implementou nos demais estados do Brasil a hotelaria econômica, baseada em hospedagem de baixo custo.

De acordo com Andrade, Brito e Jorge (2000), cadeias internacionais desenvolvem ações sistemáticas com o objetivo de ampliar sua participação no mercado brasileiro, o que acarretará mudanças significativas nas condições da oferta atual e intensificará a competição. Ainda na visão desses autores (2000, p.24), “a concorrência se tornará mais acirrada, com conseqüente diminuição das tarifas, e os padrões de atendimento deverão melhorar e se aprimorar”.

Pode-se dizer, porém, que as empresas hoteleiras estão se preparando para enfrentar esta concorrência. Na compreensão de Lunkes (2004, p.15), “com o

aumento da concorrência, as empresas têm investido em reformas e modernização das instalações, ampliação dos serviços e mudança de estratégia de atuação”. Mesmo assim, tais empresas devem buscar meios de se tornar competitivas, o que pode ser conseguido mediante o uso de informações de custos no desenvolvimento de suas estratégias gerenciais.

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

Dessa forma, os gestores dos empreendimentos hoteleiros necessitam de um sistema de Contabilidade Gerencial que forneça informações precisas e confiáveis para administrar suas empresas e enfrentar a concorrência. Utilizar as informações de custos na gestão pode ser uma das formas de se manter ou superar a concorrência do mercado.

De acordo com Bodnar e Hopwood (1990 apud CALLADO, 2002, p.23) “um eficiente sistema de custos produz relatórios muito importantes para os gestores que devem indicar os custos de produção, bem como a lucratividade que os produtos vêm proporcionando às empresas”.

Um sistema de Contabilidade de Custos eficaz possibilita observar critérios para a fixação de preços, cálculo de seu lucro, definição do seu *mix* de

produtos, além da determinação da estrutura de custos da empresa poder permitir ao gestor uma comparação de sua estrutura própria com a da concorrência. Todas estas ações propiciam melhoria na qualidade das decisões tomadas, o que aumenta a competitividade da empresa.

Por outro lado, a falta de um eficiente sistema de gerenciamento de custos pode causar sérios transtornos às empresas. A falta da Contabilidade de Custos e de controles adequados não constitui apenas problema contábil, mas também administrativo. Callado (2002, p.23) assinala que “sem esses controles adequados não se consegue compreender a empresa, e os resultados podem ser desastrosos”.

Outro ponto a ser discutido é o posicionamento estratégico adotado pelas empresas, especificamente os hotéis, objeto deste estudo. Para manter-se no mercado em condições de competitividade, a empresa deve adotar um posicionamento estratégico, visando a alcançar uma vantagem competitiva que represente situação favorável à competitividade. Esta questão envolve fatores alheios à administração hoteleira, mas que podem causar transtornos. Esses fatores são causados pela sazonalidade do setor.

Segundo Zanella (2001, p.114), “na atividade hoteleira ocorrem oscilações significativas nas vendas e principalmente quedas por flutuações sazonais”. Por exemplo, em cidades onde a característica predominante é a presença de praias, o período chuvoso é considerado de baixa temporada, já períodos especiais como

férias, natal, *reveillon*, carnaval e outras datas festivas, são considerados como alta temporada.

A sazonalidade também mantém relação com a característica de cada meio de hospedagem, se voltado para lazer, negócios ou a outros. No caso destinados ao público predominante de executivos, os típicos hotéis de negócios, os finais de semana são considerados de baixa ocupação, o que se caracteriza como sazonalidade.

Nessa discussão, a Contabilidade de custos precisa ensejar, além das informações gerenciais de custos, informes sobre os custos estratégicos. Estes por sua vez, ultrapassam o ambiente interno da empresa hoteleira.

Considerando a importância da atividade hoteleira no Estado do Ceará, a competitividade no setor e os efeitos da sazonalidade, pretende-se investigar o seguinte problema que conduzirá a pesquisa:

Como são utilizadas as informações de custos pelos gestores dos hotéis da cidade de Fortaleza?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar a utilização das informações de custos na gestão dos hotéis da cidade de Fortaleza;

1.3.2 Objetivos Específicos

a) verificar se os gestores dos hotéis da cidade de Fortaleza utilizam informações de custos para fins gerenciais; e

b) descrever o posicionamento estratégico adotado pelos hotéis da cidade de Fortaleza;

1.4 Hipóteses

a) Os gestores dos hotéis da cidade de Fortaleza utilizam as informações de custos para formação de seus preços de venda; e

b) os gestores dos hotéis da cidade de Fortaleza utilizam informações de custos para fins estratégicos.

1.5 Aspectos Metodológicos

A pesquisa é de natureza descritiva, tendo em vista a sua finalidade, que é investigar a utilização das informações de custos na gestão dos hotéis da cidade de Fortaleza.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é baseada em dados secundários por meio da pesquisa bibliográfica, uma vez que foram levantados os estudos acerca do problema em livros, artigos de congressos e revistas científicas, dissertações e teses pertencentes às mais conceituadas universidades do País; e,

ainda, de dados primários colhidos por meio de entrevistas estruturadas, aplicadas aos gestores dos empreendimentos hoteleiros da cidade de Fortaleza.

A pesquisa é de natureza quantitativa. Conforme Richardson (1999), a principal característica da pesquisa quantitativa é a quantificação, seja na coleta ou no tratamento dos dados, podendo dar-se por meio de técnicas estatísticas mais simples ou mais complexas.

O critério para seleção da amostra pesquisada é o de pertencerem à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis do Ceará – ABIH-CE; classificarem-se na categoria hotel; não fazerem parte de redes nacionais ou internacionais e estarem exclusivamente localizados na cidade de Fortaleza, caracterizando uma amostra não probabilística.

Estas e outras questões referentes à metodologia serão discutidas na quarta seção.

1.6 Estrutura do Trabalho

Esta que é a seção introdutória aborda algumas considerações iniciais que justificam a relevância e realização do trabalho, a caracterização do problema, a contextualização da análise a ser desenvolvida, a problemática levantada, os objetivos a alcançar e os pressupostos da pesquisa, além de alguns aspectos metodológicos a empregar.

A seção seguinte, número dois, trata do referencial teórico, onde são desenvolvidos os conceitos gestão de custos. Também apresenta os principais conceitos da Contabilidade de Custos, alguns métodos de custeio, trazendo, ainda, uma discussão sobre a gestão de custos para fins estratégicos, contemplando a gestão estratégica de custos e seus pontos-chave, tais como as análises da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos.

A terceira seção traz o setor de serviços e, neste contexto, a empresa hoteleira objeto do estudo. Destaca o que são meios de hospedagem, sua estrutura organizacional, sua classificação, organização e formas de administração.

A seção quarta trata da descrição detalhada da metodologia utilizada na investigação, contendo a classificação da pesquisa, a definição da amostra, a caracterização e a definição das variáveis, bem como os procedimentos de coleta de dados, além das técnicas empregadas na análise dos resultados.

Na seção cinco são destacados os resultados descritivos e o grau de consistência das informações de custos através dos testes qui-quadrado e de correlação, obtidos na pesquisa de campo, com suporte nas respectivas análises.

Por fim, são apresentadas as considerações finais – seção seis - limitações, e recomendações para futuros estudos, além de toda a bibliografia referenciada e consultada ao longo do ensaio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo desta seção é demonstrar as bases teóricas sobre gestão de custos e gestão estratégica de custos. Destacam-se pontos como a caracterização dos custos baseada em alguns elementos, como conceitos, classificações e comportamento dos custos, métodos de custeios e informações de custos para a tomada de decisões, além da gestão estratégica de custos.

2.1 Caracterização dos Custos

Existem na Contabilidade de Custos algumas terminologias utilizadas que, para se entender a sistemática de apuração de custos, se faz necessário ter ciência de seu significado.

Gasto é um termo bastante utilizado na Contabilidade de Custos, na lição de Wernke (2004, p. 11), é o “termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca de obtenção de bem ou serviço.” Significa um sacrifício financeiro com o qual a empresa arca para a obtenção de um produto ou serviço. Para Megliorini (2007), os gastos são divididos em despesas, investimentos e custos.

O conceito de despesa é sempre muito confundido com custos. Maher (2001, p.64), ensina que despesa “representa um custo lançado contra receita de determinado período contábil, assim, as despesas são deduzidas das receitas do

período em questão.” As despesas são gastos consumidos para ensejar receitas e podem ser administrativos, financeiros ou com vendas.

Já os investimentos, na perspectiva de Megliorini (2007, p.7), “correspondem à parcela dos gastos registrados em contas de ativo da empresa”. Nessa categoria, está a aquisição de máquinas e equipamentos que irão trazer benefícios futuros à empresa e devem ser registrados no ativo imobilizado.

Revisando a literatura, encontram-se várias definições de custos. Martins (2003, p.25) define custos “como sendo gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Para Atkinson *et al* (2000, p.85), “custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos”. Essas definições demonstram os custos como desembolso de recursos da empresa.

Desembolso, para Martins (2003, p.25), constitui o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço e pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada”. Pode-se dizer que é tudo aquilo que sai da empresa em forma de pagamento e abrange todos os gastos.

Os custos precisam ser classificados para atender à finalidade para as quais são apurados. No entendimento de Garrison e Noreen (2001, p.30), “os custos são classificados de modos diferentes, de acordo com as necessidades imediatas da administração”. A classificação utilizada para o usufrutuário externo pode ser diferente da adotada para o usuário interno. Por exemplo, para elaboração de

demonstrações contábeis, que em geral vão servir a usuários externos, a classificação pode ser diferente de aquela a utilizar para o planejamento e a tomada de decisões.

Meghiorini (2007, p.2) reforça essa idéia, quando acentua que uma empresa apura seus custos com vistas:

- Ao atendimento de exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades e avaliação de estoques;
- Ao conhecimento de custos para a tomada de decisões corretas e o exercício de controles.

Quando do atendimento de exigências legais, as informações de custos serão voltadas para o usuário externo, ou seja, os órgãos reguladores e o Fisco ou Governo. Já no conhecimento de custos para tomar decisões, os usuários internos, ou seja, os gestores se utilizam de tais informações.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 38), “os custos são apropriados aos objetos para uma série de finalidades, incluindo a formação de preços, análise da rentabilidade e controle de gastos”. Estes autores definem que objeto de custos é qualquer coisa para a qual se deseja informações de custos, a exemplo de produtos e clientes.

Na literatura há diversas classificações de custos. Uma taxionomia sugerida por Garrison e Noreen (2001), ocorre por objeto de custo, comportamento dos custos, e custos para a tomada de decisões.

Quanto ao objeto de custo, os custos classificam-se em diretos e indiretos. Ensina Zanella (2001, 47) que, “os custos diretos são os que se incorporam diretamente nos produtos e serviços, tais como custos com o pessoal que elabora o serviço”; e indiretos que, conforme Lunkes (2004, p.114), “são os gastos que não podem ser relacionados de forma direta ou objetiva ao produto ou serviço e são atribuídos por meio de rateio”.

Para Zanella (2001, p.47), os custos indiretos são “aqueles que não se aplicam diretamente nos produtos e serviços, mas se relacionam com sua execução”. O conceito de custo direto envolve a mão-de-obra e os materiais que são aplicados diretamente ao objeto de custo. os custos indiretos relacionam-se indiretamente ao processo produtivo e podem ser comuns a certo número de objeto de custo.

Quanto ao comportamento, podem ser classificados em fixos e variáveis. Segundo Garrison e Noreen (2001, p.37), “o custo fixo é aquele cujo total permanece constante, independentemente das alterações no nível da atividade”. Importante expressar que estes custos são aqueles que permanecem sem alterações, independentemente do nível de produção da empresa.

Já os custos variáveis se modificam diretamente de acordo com a produção da empresa. Conforme Meglioni (2007, p. 11), os custos variáveis “são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção”. São exemplos a matéria-prima consumida e a mão-de-obra empregada na produção.

Os custos para a tomada de decisões, podem ser diferenciais, de oportunidade ou irrecuperáveis. Garrison e Noreen (2001) definem o custo diferencial como a diferença entre custos de duas alternativas. Já o custo de oportunidade é de que se abre mão quando uma alternativa é escolhida em vez de outra e o custo irrecuperável é o custo que já ocorreu e que não pode ser alterado por qualquer decisão de agora ou do futuro. O quadro 1 ilustra essas terminologias.

Classificações de custos quanto à tomada de decisão		
Diferencial	Oportunidade	Irrecuperável
É a diferença entre custos de duas alternativas.	É o custo de que se abre mão quando uma alternativa é escolhida em vez de outra.	É o custo que já ocorreu e que não pode ser alterado por qualquer decisão de agora ou do futuro.

Quadro 1: Classificações de custos quanto a tomada de decisões.

Fonte: Adaptado de Garrison e Noreen (2001, p.39).

O custo diferencial pode ser exemplificado na situação em que a empresa resolve decidir entre comprar ou produzir. Neste caso, observa-se que a alternativa correta será aquela que trazer aumento diferencial do próprio lucro.

O custo de oportunidade pode ser exemplificado por meio da situação em que a empresa compra um veículo, se logo, ela imobiliza aquele valor que poderia ser aplicado em outra forma de investimento. O custo de oportunidade vai ser o quanto ela deixou de ganhar por não aplicar em outra forma de investimento.

O custo irrecuperável (*sunk cost*), ou ainda custo perdido, como a própria denominação sugere não pode ser recuperado, uma vez que no passado já se tomou a decisão. Segundo Garrison e Noreen (2001), devem ser ignorados nas tomadas de decisões.

A seguir serão tratados os métodos de custeios que, segundo Zanella (2001), consistem em processos utilizados pela Contabilidade para apuração de custos e resultados. Para tomada de decisões podem ser empregados quaisquer métodos de custeio, desde que essa metodologia seja capaz de fornecer informações essenciais à gestão da empresa.

2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são critérios utilizados para atribuir custos aos serviços ou aos processos produtivos das organizações, independentemente da classificação de custos que está sendo utilizada ou atribuída. Conforme Zanella, (2001, p.54), denominam-se “métodos de custeio os processos utilizados pela contabilidade para apuração de custos e resultados”. Os métodos de custeio mais comuns encontrados na literatura são o custeio por absorção, o custeio variável, e o custeio baseado em atividades –ABC.

2.2.1 Custeio por Absorção

Trata-se de um método que incorpora todos os custos de produção do serviço ao objeto de custo, ou seja, considera todos os custos, diretos ou indiretos,

tais como mão-de-obra direta e o custo de manutenção e limpeza. Martins (2003, p. 37) acentua que “O custeio por absorção incorpora todos os custos gerados na produção aos produtos ou serviços”; ou seja, são todos os gastos referentes à produção distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados.

Lunkes (2004, p.116) complementa, exprimindo que: “as despesas são lançadas no resultado do exercício”. Neste método, os custos são alocados por centros de custos e entende-se por centros de custos uma unidade da empresa. Um esquema básico do método de custeio por absorção é apresentado na figura 1.

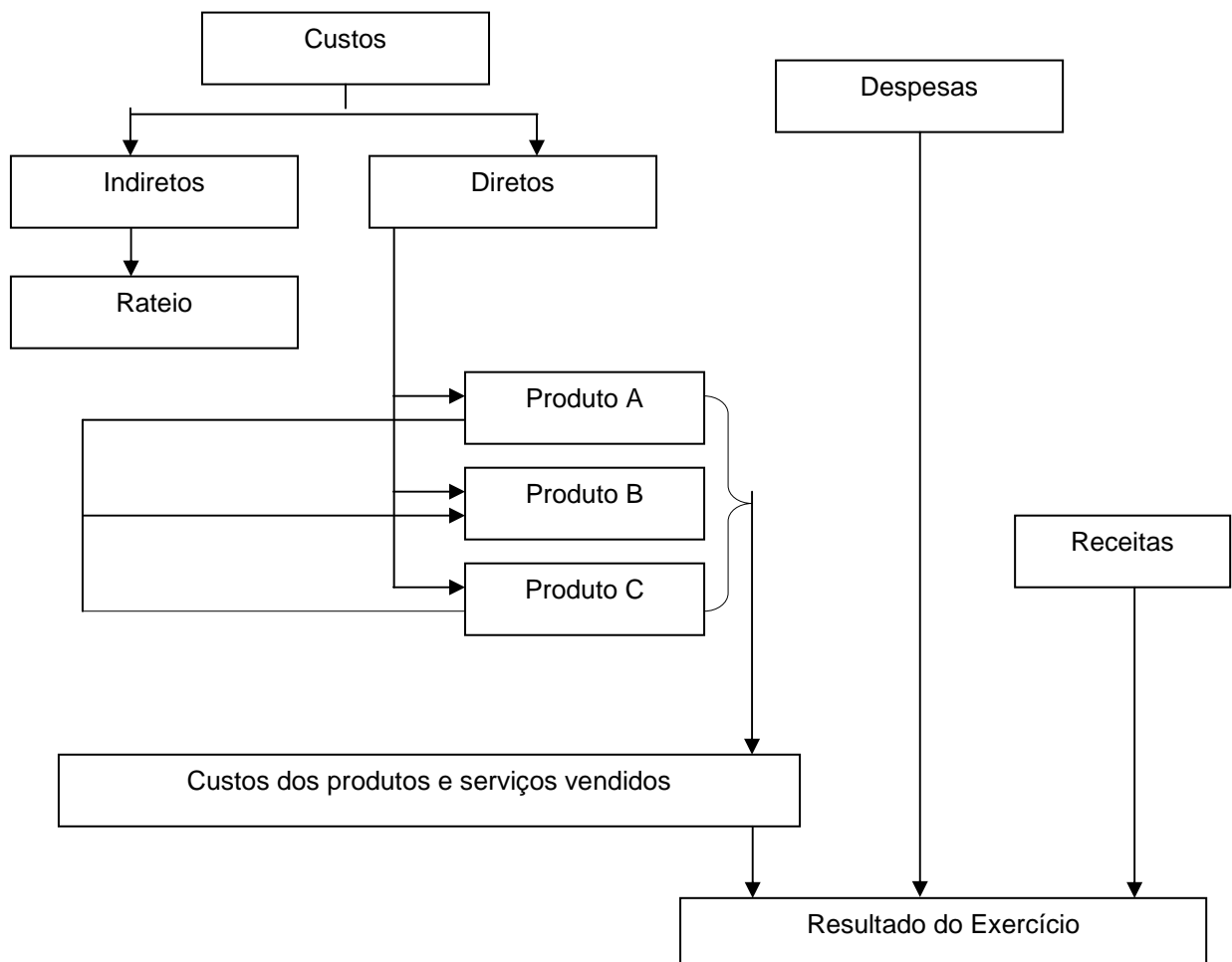


Figura 1 - Esquema básico do método de custeio por absorção.
 Fonte: Adaptado de Martins (2003, p.57).

O esquema básico do custeio por absorção da figura 1 mostra que todos os gastos são separados em custos e despesas; as despesas são lançadas diretamente no resultado do exercício por estarem associadas à geração de receitas. Já os custos são apropriados aos produtos e serviços vendidos, sendo separados em diretos e indiretos. Os custos diretos são apropriados de acordo com as quantidades consumidas na produção dos produtos ou serviços gerados, enquanto os custos indiretos são apropriados por via de rateio, de forma que todos os custos são absorvidos pela produção.

Alguns autores, a exemplo de Wernke (2004, p. 21), apontam algumas vantagens na utilização do custeio por absorção, tais como:

- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à Contabilidade.
- Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área.
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Este método está mais destinado ao público externo e é o único aceito pelo Fisco por ser originário dos princípios fundamentais de Contabilidade. Este tipo de método também é conhecido na literatura por custeio total, em razão das suas características de agregar custos fixos e variáveis diretamente aos produtos ou serviços.

Apesar das vantagens deste método, e embora seja apontado em vários estudos como o mais utilizado pelos gestores na tomada de decisões, não deixa de

ser intensivamente criticado por alguns autores, a exemplo de Zanella (2001, p.54), ao ressaltar que

[...] o custeio por absorção é de utilização restrita como instrumento de gestão, pois em virtude dos custos fixos e variáveis estarem agregados aos custos do produto conjuntamente, dificulta a análise do gestor, por ter tais custos um comportamento diferenciado.

Leone (2000, p.196) também critica o método, acentuando que: “O uso generalizado e intenso desse critério, sem maiores análises, por parte do contador, pode oferecer resultados que não estão de acordo com a realidade da empresa e que resulta em aumento dos custos administrativos”. Esse autor entende que o custeio variável é alternativo ao custeio por absorção.

2.2.2 Custeio Variável

O custeio variável apresenta-se como alternativa ao custeio por absorção e introduz a distinção entre custos fixos e variáveis. Sua aplicação é estritamente gerencial, uma vez que não é aceito pela legislação tributária.

Ratifica Zanella (2001, p.55), quando assegura que “o custeio variável é utilizado para efeito de análise gerencial e decisão, pois demonstra efetivamente os custos do produto e os custos do exercício, o que permite uma avaliação mais razoável da relação custo/resultado”. Os custos dos produtos referem-se à parcela de custos variáveis, ao passo que os custos do exercício refletem a parcela de custos fixos que vai direto para o resultado do exercício.

A utilização do custeio variável pode ser simultaneamente ao custeio por absorção, pois este é utilizado obrigatoriamente obedecendo a princípios contábeis, e aquele para fins gerenciais. Martins (2003) comenta que este método de custeio não é aceito pelo Fisco, bem como pelos órgãos reguladores da profissão contábil, por não se adequar aos princípios fundamentais de Contabilidade. Tal acontece porque o custeio variável incorpora a parcela de custos fixos diretos ao resultado da empresa, o que causa nele uma redução, em comparação ao uso do custeio por absorção.

Nesta espécie de custeio, apenas são alocados aos produtos ou serviços os custos variáveis, sendo que os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas; estes vão diretamente para o resultado do exercício. Para Zanella (2001, p.55),

[...] com o uso do custeio variável e com destaque dos custos variáveis, poderá ser verificado o custo de acordo com as unidades produzidas e além disto, pelo volume de custos fixos, apura-se o valor necessário de receitas para a empresa se manter no nível de rentabilidade adequado/desejado.

Maher (2001, p.360) conceitua o custeio variável como método de custeio que “apenas os custos variáveis são atribuídos às unidades produzidas, e os custos fixos são considerados despesas do período”. O esquema básico do custeio variável pode ser apreciado na figura 2. Nesse esquema, os custos são separados em custos fixos e variáveis. Daí os custos variáveis (CV), a exemplo de matéria-prima e energia, serem alocados à produção, enquanto os custos fixos (CF), como mão-de-obra, depreciação e a energia consumida na administração da empresa, seguem direto para o resultado.

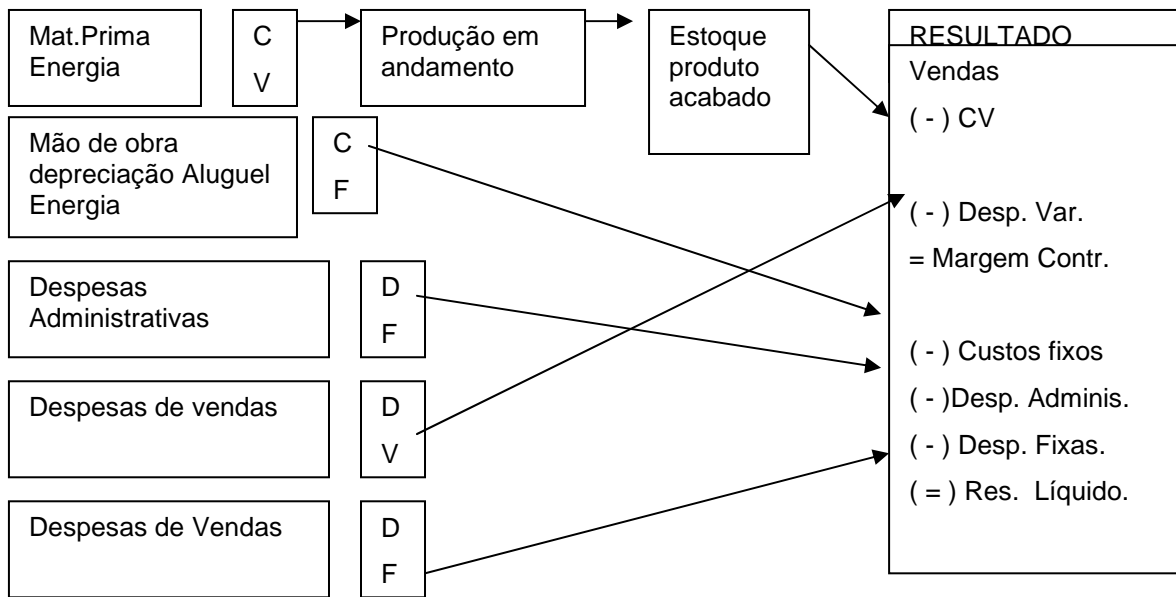


Figura 2: Esquema básico do custeio variável.

Fonte: Adaptado de Silva e Miranda (2001, p. 7).

A parcela correspondente às despesas, tais como despesas administrativas e com vendas, é segregada, e despesas variáveis (DV) são levadas para o resultado. De acordo com Mâsih, Santos e Ramos (2007, p.2):

Juntamente com a abordagem do custeio direto ou variável, surgiram os conceitos de margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Enquanto o primeiro é obtido pela diferença entre o preço de venda e os custos variáveis, o segundo é obtido pela divisão dos custos fixos pela margem de contribuição.

Na perspectiva de Martins (2003, p. 203), “a margem de contribuição é o resultado da diferença entre receita e a soma de despesas e custos fixos e variáveis”. Dessa maneira, mostra o quanto cada produto contribui para a formação do lucro; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou. Para Zanella (2001, p. 56),

[...] com base na margem de contribuição, pode-se estabelecer o nível de produção ou atividade em que a margem unitária, multiplicada pelas unidades vendidas dará a lucratividade necessária para cobrir o custo fixo e ainda gerar o lucro.

No caso de um hotel, por exemplo, a margem de contribuição é o lucro que ele detém em razão da venda do produto, refeição do restaurante, por exemplo, ou serviço, à unidade habitacional. Para Boeger e Yamashita, (2005, p.33), “a margem de contribuição pode ser medida de forma unitária”. Nesse caso, a margem de contribuição expressa o quanto de cada unidade monetária é disponibilizado para cobrir os gastos da empresa, após a dedução dos custos variáveis. Uma redução da margem de contribuição, por exemplo, pode decorrer do aumento dos custos indiretos, o que implica a diminuição do lucro.

A margem de contribuição, quando determinada por departamento, permite que se conheça a representatividade participativa deste na geração da receita total. Qualquer alteração na margem de contribuição permite aos gestores saber de antemão se haverá lucro ou prejuízo na operação, ou seja, permite ao gestor saber até quanto ele poderá chegar em termos de descontos financeiros para o cliente.

Já a análise do ponto de equilíbrio, para Sanvicente (1997, p.193), “é uma das técnicas mais úteis e facilmente aplicáveis da qualidade do desempenho de uma empresa, bem como do planejamento de suas atividades”, o que permite o gestor conhecer a situação atual e potencial de crescimento da empresa, em razão da capacidade instalada, ou seja, a capacidade de produzir.

No entendimento de Zanella (2001, p.99), ponto de equilíbrio significa “o nível de produção ou atividade operacional em que não existe lucro nem prejuízo, ou seja, quando os custos são iguais às receitas”. Já Boeger e Yamashita (2005, p.

63), acham que o ponto de equilíbrio (PE), também conhecido na literatura como *break-even point*, indica “o volume de vendas necessário para cobrir todos os gastos da empresa”. Neste momento o resultado é nulo, pois os gastos totais se equivalem às receitas globais.

Em vista do exposto, para a tomada de decisão, a informação sobre a margem de contribuição do produto ou serviço e ponto de equilíbrio torna-se elemento importante e caracteriza como eficiente instrumento da gestão, pois permite ao gestor saber até quanto ele poderá chegar em termos de descontos financeiros para o cliente, por exemplo, bem como na formação de seu preço de venda.

O custeio variável também sofre algumas críticas. Para Boeger e Yamashita, (2005, p. 38), “este método depende de um plano de contas que separe, já no estágio de registro dos gastos, os custos variáveis dos custos fixos de elaboração”. Para que o método funcione, é necessária a organização das contas, o que demanda tempo, seguramente, uma desvantagem a considerar.

Diante às dificuldades e a necessidade de informações precisas acerca de custos por parte dos gestores, pesquisadores e estudiosos desenvolveram novas técnicas para a gestão de custos com base em atividades. Surge, então, o custeio baseado em atividades – ABC, sendo este o próximo assunto.

2.2.3 Custeio Baseado em Atividades - ABC

O Custeio Baseado em Atividades – ABC é um método de custeio que considera as atividades da empresa e constitui ferramenta da gestão de custos. É definido por Garrison e Noreen (2001, p.223) como:

Um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custos, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte os custos fixos. O custeio baseado em atividades é também utilizado como um elemento da gestão por atividade, abordagem de gestão que tem por foco as atividades.

Nakagawa (1994, p.40), assegura que este método foi desenvolvido “para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos das empresas”.

Compreende Atkinson *et al* (2000, p.53), que o Custeio Baseado em Atividades “é o procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes”. O ABC atribui primeiramente os custos dos recursos às atividades executadas pela organização. Estes recursos, pensa Martins (2003), são os sacrifícios despendidos para a obtenção dos serviços, a exemplo do aluguel, energia elétrica, salários etc.

A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, e serviços, constituindo um processo que engloba as chamadas tarefas e atividades. Para Nakagawa (1994, p.44), “o processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam”. Já quanto às

tarefas, Lunkes (2004, p.119) destaca que “é a combinação dos elementos de trabalho ou operação que compõem uma atividade”.

Estas atividades, para Lunkes (2004) significam o evento, ação ou trabalho que a empresa despense para produção do produto, no caso de um hotel, a refeição servida no restaurante ou a prestação do serviço, como a hospedagem. Tudo isso é aplicado por intermédio dos direcionadores de atividades ao produto final da empresa, ou seja, o objeto de custos.

A Figura 3 explica a estrutura geral do custeio ABC aplicado à hotelaria. Os recursos materiais e humanos são direcionados às atividades, tarefas realizadas durante as operações normais da empresa. Que por sua vez, são direcionados aos objetos de custos.

Assim como os demais métodos de custeios apresentados neste trabalho, o ABC também possui vantagens e desvantagens. Para Lunkes (2004), o custeio ABC permite a melhoria nas decisões gerenciais. Pode-se dizer que isso decorre dos custos alocados por atividades, o que permite calcular o custo exato ao produto ou serviço.

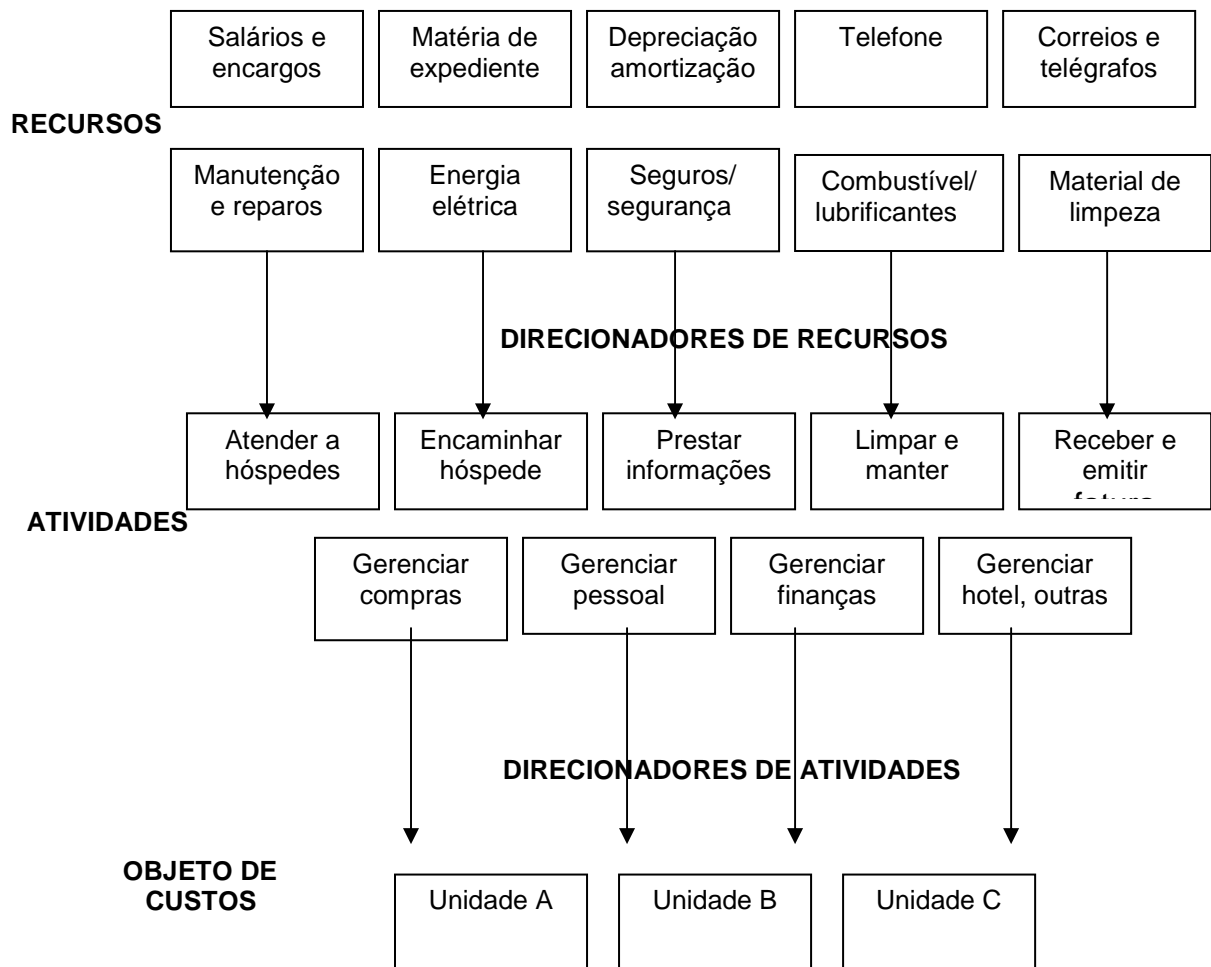


Figura 3: Modelo de Custeio Baseado em Atividades.

Fonte: Lunkes (2004 p.120).

Uma vantagem é destacada por Pereira Filho e Amaral (1998, p.12) quando ensina que o custeio ABC “como elemento da contabilidade estratégica de custos/gerencial, descortina uma visão de negócios, processos, atividades que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa”. Isso se dá, pois, tal método de custeio permite ao gestor ter exata dimensão dos custos de cada atividade realizada na empresa.

No entanto, uma das principais desvantagens apontada pela literatura é o seu alto custo de manutenção. Para Pereira Filho e Amaral (1998) o custeio ABC é

dispendioso. Lunkes (2004) garante que este método não soluciona por completo o problema da alocação de custos indiretos. Os métodos de custeio apresentados na literatura têm nas suas características vantagens e desvantagens, mas nenhum deles é o “mais correto”; podem ser considerados apenas como adequados e ser utilizados em conjunto.

Dos métodos de custeio apresentados neste trabalho, a literatura aponta o custeio variável e o custeio ABC como os mais adequados para a tomada de decisões (GARRISON; NOREEN, 2001; HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2000; e MARTINS, 2003), O custeio ABC aparece como referência no estudo realizado por Eller (2002), no qual ressalta que a utilização do custeio ABC vem crescendo por parte das empresas de serviços.

Estudos desenvolvidos, especificamente no setor hoteleiro, pelos autores (SILVA, 2000; LIMA, EGITO E SILVA, 2004; CALDAS, 2005), apontam o custeio por absorção como o mais utilizado, apesar de não ser indicado como mais adequado para a tomada de decisão pela literatura.

O método de custeio adotado precisa ser adequado à realidade do empreendimento. Logo, a escolha do método apropriado requer o necessário conhecimento sobre a estrutura de custos da empresa e do ambiente onde ela atua. As atribuições de custos têm que ser precisas e estratégicas. As informações de custos devem servir ao propósito da tomada de decisões; atribuições errôneas podem levar a decisões equivocadas.

Portanto, deve-se desenvolver um gerenciamento de custos que a estes permita sejam trabalhados estrategicamente. A seguir, abordam-se as informações de custos para a tomada de decisões que englobam custos para fins estratégicos.

2.3 Informações de Custos para a Tomada de Decisões

A competitividade no mundo dos negócios está exigindo cada vez mais o uso de instrumentos ágeis e eficazes na tomada de decisões. Atkinson *et al* (2000, p.44), definem informação estratégica como “aquela que orienta a tomada de decisão de longo prazo da empresa.” A informação estratégica pode conter a lucratividade dos produtos, serviços e clientes; comportamento e desempenho das concorrentes; preferências e tendências dos clientes; oportunidades e ameaças do mercado; e inovações tecnológicas.

Já a gestão estratégica de custos, consoante Shank e Govindarajan (1997, p.4), “é uma análise de custos vista sob o contexto mais amplo [...]. Aqui os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.” Considerando a competição, tal gestão dá margem ao emprego de informações ágeis e eficazes na tomada de decisões.

Para Martins (2003), a gestão estratégica de custos se mostra mais útil em face da competitividade. Tal ocorre porque o gestor precisa trabalhar com informações que lhe permitam administrar seus empreendimentos a longo prazo, e isso ocorre quando do uso da gestão estratégica de custos.

Conforme Martins (2003, p.297), “a expressão gestão estratégica de custos vem sendo utilizada para designar a interação que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa em sua totalidade”.

Costa, Oliveira e Perez Júnior (2006, p.290) complementam dizendo, que “essa interação é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo”.

Leciona Martins (2003, p.221) que “nenhuma empresa toma decisões com relação a cortar, colocar ou selecionar produtos em função exclusivamente de custos”. Existem outras situações que devem ser consideradas quando da tomada de decisões. O dirigente procura o caminho que concilia valores, posições e condições internos à empresa com os que existem no meio onde ela vive, buscando não só trabalhar com base no que hoje existe, mas também no que espera que vá ocorrer.

Para Shank e Govindarajan (1997), na Contabilidade Gerencial tradicional, custo é uma função, basicamente, de único direcionador de custos - o volume de produção - sendo este de muito pouco valor para o gerenciamento estratégico de custos. O surgimento da gestão estratégica de custos resulta de três temas, a saber: análise da cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos. A seguir expõe-se cada um deles.

2.3.1 Análise da Cadeia de Valor

Uma empresa deve entender toda a sua cadeia de valores e não apenas a parte em que opera. Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.14),

A cadeia de valor de qualquer empresa, em qualquer setor, é o conjunto de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

Atkinson *et al* (2000, p.77), definem cadeia de valor sendo “uma seqüência de atividades que cria um bem ou serviço, desde que cada elo seu possa acrescentar algo no produto que o cliente valorize”. Porter (1989, p.34) evidencia que valor para o cliente “é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes fornece”. Pode-se dizer que uma empresa rentável é aquela onde o valor gerado por ela supera os custos dos produtos produzidos.

Ramos (2000, p. 30) indica que “a vantagem competitiva só existe se a empresa gera para o seu cliente algum tipo de valor necessariamente percebido e reconhecido por ele”. Porter (2004, p.2) leciona:

[...] a vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa. O valor é aquilo que os compradores estão dispostos a pagar e o valor superior provem da oferta de preços mais baixos do que os da concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto.

Na perspectiva de Pinheiro (2007, p.73), “uma organização ganha vantagem, se conseguir executar suas atividades [...] de maneira mais barata ou de

melhor qualidade do que a do concorrente”. Estes mecanismos de se obter vantagem competitiva poderá ser visto por meio da cadeia de valor.

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 instrumento para identificar as fontes da vantagem competitiva.

Porque a cadeia de valores enfoca o fornecimento de um produto a um cliente, faz sentido suas atividades administrativas e operacionais serem avaliadas sob a perspectiva do cliente. Se o cliente final se encontra no último elo da cadeia de valores, então, cada elo é o cliente da ligação anterior. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 425) “fundamental para uma estrutura de cadeia de valores é o reconhecimento de que existem ligações e inter-relacionamentos complexos entre as atividades tanto internas quanto externas da empresa”.

Nessa perspectiva, as ligações internas dizem respeito às atividades executadas dentro da própria empresa e as ligações externas proporcionam uma visão mais abrangente e dizem respeito a ligações com fornecedores e clientes. O conjunto de ligações internas e externas virá formar a cadeia de valor do setor em que a empresa opera.

Na hotelaria, por exemplo, a cadeia de valor interna pode ser representada pelo conjunto de atividades que produzem valor. Araújo (2001, p.74) ensina que,

[...] 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, uma visão ampliada do sistema inclui fornecedores e clientes.

A figura 4 mostra a cadeia de valor da atividade hoteleira:

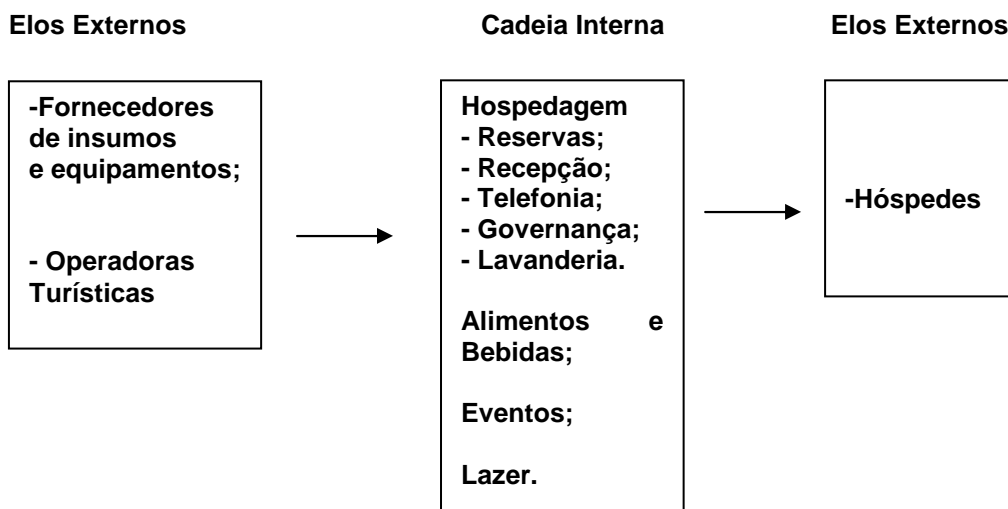


Figura 4: Cadeia de Valor da Atividade Hoteleira.
Fonte: Adaptado de Araújo (2001, p.75)

Os fornecedores externos e as operadoras turísticas representam os elos externos da cadeia, uma vez que fornecem insumos e equipamentos necessários à atividade hoteleira. A cadeia interna de valores é representada pelas atividades desenvolvidas pelo hotel e estão interligadas, funcionando como fornecedoras e clientes uma das outras e o outro elo externo se dá pelos clientes externos, ou seja, os hóspedes, estes que vão perceber o valor gerado ao longo da cadeia, na qual está baseado a chamada vantagem competitiva.

Ramos (2000) salienta que é possível entender uma vantagem competitiva como um fator que permite a organização, de maneira permanente, estar à frente de seus concorrentes. O mesmo autor demarca ainda que é necessário o desenvolvimento de uma estratégia para alcançar este fim. Na visão de Porter (2004), as estratégias a serem seguidas pelas empresas devem sustentar-se em como podem elas obter e manter uma ou mais vantagens que lhes permitam se manter a frente dos concorrentes de maneira permanente - a chamada vantagem competitiva.

O segundo tema que privilegia a gestão estratégica de custos é a análise do posicionamento estratégico. Coutinho e Ferraz (1995, p.18) preferem conceituar o posicionamento estratégico como “a capacidade da empresa de formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”. Este é o próximo assunto a ser tratado.

2.3.2 Análise do Posicionamento Estratégico

Para Hansen e Mowen (2003), o posicionamento estratégico é a seleção e combinação ótima das três estratégias genéricas abordadas por Porter. Porter (2004), por sua vez, aponta que o caminho para introduzir valor se decompõe em duas vertentes: a geração pelo menor custo do produto ou serviço ofertado ou geração pela diferenciação aos olhos do cliente. Segundo esse autor, existem três estratégias genéricas para enfrentar a concorrência e tornar-se mais competitivo.

Tais estratégias são baseadas na gestão de custos, podendo ser a liderança em custos ou baixo custo, a diferenciação e o enfoque.

A liderança em custos ou baixo custo consiste em oferecer aos clientes produtos e serviços de valor relativamente inferior, com as mesmas características do concorrente, a fim de oferecer a satisfação ao cliente pelo menor preço.

Já na diferenciação, o produto ou o serviço é oferecido de forma diferenciada, podendo a empresa cobrar bem mais por isso. A estratégia da diferenciação resume-se em ofertar ao cliente algo singular, de forma que independentemente do preço, se consiga a fidelidade dele.

O enfoque consiste em atingir determinada fatia do mercado e oferecer produtos ou serviços. Esta estratégia, quase sempre, é combinada com liderança em custos (baixo custo) ou diferenciação, ou seja, pode-se vender um produto com valor mais baixo para a população A e outro diferenciado e, conseqüentemente, de valor mais elevado, voltado para a população B. A figura 5 mostra o esquema das estratégias competitivas de Porter.

VANTAGEM COMPETITIVA

Custo mais baixo	Diferenciação
1- Liderança de custo	2- Diferenciação
3A- Enfoque no custo	3B- Enfoque na diferenciação

Figura 5: Estratégias Genéricas de Porter.

Fonte: Porter (1989, p. 10).

No setor hoteleiro, por exemplo, existe grande preocupação com a qualidade do serviço prestado e satisfação do hóspede, e a estratégia de maior utilização é a diferenciação, conforme aponta Araújo (2001, p.66) quando diz que

[...] 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.

Na utilização de qualquer uma das estratégias competitivas o gerenciamento criterioso de custos se faz necessário, ou seja, os gestores necessitam de informações de custos atualizadas e confiáveis referentes aos custos gerados pelas operações de suas empresas, embasando, assim, a tomada de suas decisões.

Para ser líder em custos, a empresa precisa geri-los muito bem, pois só será possível oferecer preços mais baixos se houver a dimensão exata do controle de seus custos, inclusive de como reduzi-los.

Na diferenciação e no enfoque, a empresa só terá resultado positivo caso o custo adicional para diferenciar o produto ou serviço ou atingir aquela fatia de mercado seja inferior à receita gerada, permitindo resultado positivo. Para isso, precisa de informações de custos de fornecedores e concorrentes; este tipo de informações ultrapassa os limites internos da sua empresa.

O terceiro tema abordado pela gestão estratégica de custos é a análise dos direcionadores de custos. No gerenciamento estratégico de custos, o custo é direcionado por muitos fatores inter-relacionados de forma complexa, portanto este será o próximo assunto.

2.3.3 Análise dos Direcionadores de Custos

Os direcionadores de custos são formas de mensurar custos e são ferramentas importantes na gestão estratégica de custos. Para Hansen e Mowen (2003), os direcionadores de custos são classificados em organizacionais e operacionais. Os organizacionais são fatores que determinam a estrutura de custos a longo prazo de uma organização e podem ser estruturais e de execução, enquanto os direcionadores operacionais são fatores que direcionam o custo das atividades operacionais.

No que diz respeito aos direcionadores organizacionais, Hansen e Mowen (2003) garantem que as atividades estruturais determinam a estrutura econômica da organização. Shank e Govindarajan (1997, p. 23) apontam cinco direcionadores estruturais, quais sejam:

- 1- Escala: O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
- 2- Escopo: Grau de integração vertical. A integração horizontal é mais relacionada a escala;
- 3- Experiência: Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
- 4- Tecnologia: Que tecnologias de processos, são utilizadas em cada fase da cadeia de valor da empresa;
- 5- Complexidade: A amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.

Os direcionadores estruturais estão voltados para a estrutura econômica da organização e não se relacionam diretamente com o desempenho. Com relação aos direcionadores de execução, estão ligados aos processos da empresa e dizem respeito ao desempenho, uma vez que as atividades de execução definem os processos e capacidades de uma organização, estando diretamente ligados à forma bem-sucedida de sua execução.

Consoante Shank e Govindarajan (1997, p. 24), a lista dos direcionadores de execução inclui pelo menos os seguintes:

- Envolvimento da força de trabalho (participação) – o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria continua.
- Gestão da qualidade total (crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo).
- Utilização da capacidade (dadas as escolhas de escala na construção da unidade).
- Eficiência de layout das instalações. (Quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout?).
- Configuração do produto. (O projeto ou a formulação são eficazes?).
- Exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

No que diz respeito aos direcionadores operacionais, Hansen e Mowen (2003) assinalam que resultam das atividades realizadas no dia-a-dia como conseqüentes da estrutura e dos processos selecionados pela organização. E apontam alguns a exemplo de: quilos de materiais; horas de mão-de-obra de montagem; número de unidades defeituosas etc. (HANSEN ; MOWEN, 2003, p.428).

Observa-se que as atividades organizacionais definem as atividades operacionais, e estas podem ser usadas para sugerir direcionadores organizacionais. As atividades operacionais e organizacionais e os seus relativos direcionadores são intimamente interligados. Pode-se concluir que os custos são direcionados por muitos fatores inter-relacionados de formas complexas, no entanto, o mais útil no sentido estratégico para a tomada de decisões é o fato de os direcionadores organizacionais ou operacionais moldarem a posição competitiva da empresa.

A partir do enfoque teórico discutido, a próxima subsecção abordará o assunto na perspectiva do setor de serviços.

2.4 Custos para Fins Estratégicos no Setor de Serviços

É cada vez mais comum a aplicação da Contabilidade de Custos por empresas não comerciais, principalmente as empresas de serviços. Quando de seu surgimento, a Contabilidade de Custos veio para atender empresas industriais, mas,

com o passar do tempo, esta prática foi modificando, passando esta aplicação também ao setor de serviços.

Martins (2003, p.22) informa que, “com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”.

Apesar da aplicabilidade ao setor de serviços, os gestores dessas empresas usam a informação gerencial contábil, ou seja, as informações oriundas da Contabilidade de Custos, em menor intensidade do que os gestores das empresas industriais. Para Atkinson *et al* (2000, p.50),

Mesmo em empresas de serviços que são tão diversificadas como as empresas industriais, normalmente, os gerentes não conhecem os custos dos serviços que elas produzem e nem o custo do atendimento a diferentes tipos de clientes.

Vale salientar que, em ambiente de competição, tais empresas são obrigadas a conhecer os custos de seus produtos e serviços e precisam ter informações acuradas, não só de seus custos efetivos, mas também de seus custos com fornecedores e clientes, ou seja, informações estratégicas para realizar boa gestão.

No ramo hoteleiro, é destacada a importância do uso das informações de custos estratégicos pelos gestores no desenvolvimento de suas estratégias gerenciais. Estes deverão dispor de uma estrutura de informações que lhes

assegure o pleno conhecimento de suas operações, permitindo tomar decisões, controlar e avaliar seu desempenho, bem como desenvolver estratégias para ser mais competitivo. Isso pode ser observado quando Silva e Miranda (2002, p.301) acentuam que:

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

Uma boa gestão de custos estratégicos permite que os gestores monitorem o custo dos processos operacionais, assegurando que eles sejam mantidos sob controle e que a empresa utilize os recursos de forma eficiente. Ainda na atividade de serviços específicos voltados para o setor hoteleiro, Silva e Miranda (2002, p.300), exprimem:

[...] 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.

Para que o gestor possa tomar suas decisões com base nas informações de custos, ele precisa obter, por parte da Contabilidade, relatórios gerenciais que demonstrem as informações necessárias para o seu correto gerenciamento. De acordo com Zanella (2001, p.121), os relatórios gerenciais básicos da Contabilidade de custos, em integração com as áreas operacionais, são:

- análise de cada item de receita e despesa, individualmente e por centro de custos;
- apuração dos resultados de cada setor operacional gerador de receitas;
- evolução das contas de receitas e despesas, mês a mês;
- margem de contribuição por produtos e serviços;
- ponto de equilíbrio custos/ vendas/ unidades produzidas;

- custo de alimentos e bebidas;
- custo das refeições dos funcionários;
- consumo interno e cortesias;
- relatórios setoriais de desempenho (lavanderia/telefonia, etc.);
- quadro de pessoal por centro de custos; e
- demonstrativo de receitas/número de diárias média/índice de ocupação.

Como as informações contidas nos relatórios gerenciais são estratégicas e importantes para a tomada de decisões, revestem-se de caráter sigiloso, sendo recomendado que pessoas estranhas ao processo não tenham acesso a tais dados, portanto, deve ser guardado sigilo quanto às informações e registros internos do setor de custos.

A matéria discutida nessa secção será posteriormente analisada no setor de hotelaria; mais especificamente, nos hotéis situados em Fortaleza/Ce. No entanto, antes se faz necessário uma compreensão mais acurada do setor de serviços e suas características, bem como da empresa hoteleira e sua estrutura organizacional, discussão a ser empreendida na próxima secção.

3 A EMPRESA HOTELEIRA E SUA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

O objetivo desta seção é caracterizar o objeto de estudo, ou seja, a empresa hoteleira. Desta feita pode-se apresentar esta caracterização com a apresentação do setor de serviços e suas peculiaridades, inseridos nesse âmbito, exibir os meios de hospedagem e as suas diversas classificações, organização e formas de administração.

3.1 O Setor de Serviços

Os serviços de modo geral possuem determinadas características particulares, dentre as quais estão a intangibilidade, a pessoalidade por parte do cliente e a simultaneidade, referentes a produção e consumo. Giansesi e Corrêa (1996) situam as operações de serviços de acordo com estas características. Para melhor visualização, apresenta-se no quadro 2 um resumo delas:

CARACTERÍSTICA	SIGNIFICADO
Intangibilidade	O serviço não pode ser tocado; ele é apenas percebido pelo cliente. Trata-se de uma experiência vivida por este.
Pessoalidade	O cliente é elemento principal na relação e se fazem necessárias a presença e a participação deste no processo.
Simultaneidade	A prestação do serviço e o seu consumo ocorrem de forma simultânea, não sendo possível estocar o serviço.

Quadro 2 – Caracterização das operações de serviços.

Fonte: Adaptado de Giansesi e Corrêa (1996).

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p.28) demarcam a noção de que:

É imperativo reconhecer que os serviços não são atividades periféricas, mas sim, parte integrante da sociedade. Eles são fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional e estão localizados no coração da economia. [...] Os serviços são força vital para a atual mudança rumo a economia globalizada.

Para alcançar as características das operações de serviços, as empresas determinam critérios para avaliação da sua qualidade. Estes critérios tratam, dentre outras coisas, da forma, consistência, tempo, modo e lugar em que os serviços são prestados, além do sacrifício financeiro para sua realização, visando sempre à satisfação do cliente, prestando um serviço que atenda ou supere as suas expectativas. No quadro 3 apresenta-se um resumo dos critérios utilizados para avaliar a qualidade dos serviços:

CRITÉRIO	SIGNIFICADO
Tangibilidade	Refere-se à qualidade e/ou aparência física do serviço, ou seja, são bens facilitadores, tais como equipamentos, instalações etc;
Consistência	Ajuda a formar uma expectativa no cliente com relação ao serviço.
Competência	Refere-se à habilidade e ao acompanhamento do fornecedor para executar o serviço.
Velocidade de Atendimento	Refere-se ao tempo que o cliente tem que dispensar para receber o serviço;
Atendimento/Atmosfera	Refere-se a quão agradável é a experiência que o cliente tem durante o processo de prestação de serviços.
Flexibilidade	Significa ser capaz de mudar e adaptar rapidamente a operação, em decorrência de mudanças nas necessidades do cliente.
Credibilidade/Segurança	Refere-se à formação de uma baixa percepção de risco no cliente e à habilidade de transmitir confiança.
Acesso	Este critério avalia a facilidade que o cliente tem de entrar em contato com o prestador do serviço.
Custo	Este critério avalia quanto o consumidor pagará em moeda, por determinado serviço.

Quadro 3 – Critérios de avaliação da qualidade dos serviços.

Fonte: Gianesi e Corrêa (1996).

No entendimento de Aldrigui (2007, p. 17), “É na qualidade dos serviços que se faz a diferenciação. E é buscando melhorar continuamente que expectativas se materializam em momentos que serão lembrados pelo cliente”. O cliente costuma saber exatamente o que quer de cada serviço e também sabe reconhecer quando recebe um serviço além do esperado e dá valor a isso.

Já Castelli (2003, p. 30) entende que “os serviços devem ser projetados e produzidos de tal forma que sejam desejados e necessários para as pessoas. Só assim eles passam a ter valor para elas”. Ricci (2005, p. 37) complementa, dizendo que “o cliente compra na verdade o valor agregado do serviço”. No caso da hotelaria, pode-se mencionar como exemplo valores como qualidade, cortesia e ambiente acolhedor. Em troca, o cliente oferece rentabilidade, crescimento para o hotel e parcela de mercado. Portanto, na prestação de um serviço, o valor é o que importa ao cliente, este estará sempre disposto a pagar por um serviço em que identifique o valor agregado.

O turismo está enquadrado no setor de serviços como atividade econômica. Para Aldrigui (2007), das várias atividades que se relacionam ao turismo, a hospedagem é a mais expressiva. A seguir são discutidas as características dos meios de hospedagem.

3.2 Meios de Hospedagem

Os meios de hospedagem, geralmente, se enquadram (principalmente no setor privado) como empresa hoteleira. Castelli (2003, p.56) define a empresa hoteleira como “uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela”. Já a EMBRATUR (2008c) considera como empresa hoteleira “a pessoa jurídica, legalmente constituída, que explore ou administre meios de hospedagem e que tenha em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira”.

Consideram-se meios de hospedagem o estabelecimento que satisfaça segundo a EMBRATUR (2008c) às seguintes condições:

I – Seja licenciado pelas autoridades competentes para prestar serviços de hospedagem;

II – Seja administrado ou explorado comercialmente por empresa hoteleira e que adote, no relacionamento com os hóspedes, contrato de hospedagem, com as características definidas neste Regulamento e nas demais legislações aplicáveis;

Parágrafo único – Observada as disposições do presente regulamento, os meios de hospedagem oferecerão aos hóspedes, no mínimo:

I – alojamento, para uso temporário do hóspede, em unidades habitacionais (UH) específicas a essa finalidade;

II – serviços mínimos necessários ao hóspede, consistentes em:

a) Portaria/recepção para atendimento e controle permanentes de entrada e saída;

b) Guarda de bagagens e objetos de uso pessoal dos hóspedes, em local apropriado;

c) Conservação, manutenção, arrumação e limpeza das áreas, instalações e equipamentos

De conformidade com Eller (2002, p.36) “a hotelaria é uma das mais antigas atividades humanas. Apareceu por volta do século IV a.C. e tinha por objetivo prestar serviços correspondentes a abrigo e alimentação”. É considerada

uma atividade milenar e sabe-se que as primeiras notícias sobre meios de hospedagem vêm da Grécia Antiga quando dos jogos olímpicos (DUARTE, 2003).

Nos dias atuais, a hotelaria desenvolve papel importante, haja vista que os desenvolvimentos turísticos, comerciais ou industriais de determinada região envolvem diretamente os meios de hospedagem, pois estes oferecem as condições básicas de alojamento, alimentação e higiene, necessárias à experiência turística.

O parque hoteleiro brasileiro possui hoje aproximadamente 25 mil meios de hospedagem, e, deste universo, 18 mil são hotéis e pousadas. No geral, 70% são empreendimentos de pequeno porte. Isto representa mais de um milhão de empregos e a oferta de aproximadamente um milhão de apartamentos em todo o País, estimando-se um faturamento da ordem de U\$ 2 bilhões de dólares/ano(ABIH,2008).

Duarte (2003, p.35), explica que “o principal produto do hotel é a unidade habitacional, constituída no mínimo de quarto de dormir de uso exclusivo do hóspede, com local para guarda de roupa e objetos pessoais e servida de banheiro privativo.” De acordo com a EMBRATUR (2008c), unidade habitacional é o espaço, atingível a partir das áreas principais de circulação comum do estabelecimento, destinado à utilização pelo hóspede, para o seu bem-estar, higiene e repouso, o que corresponde ao ambiente de descanso privativo para o hóspede.

Vale destacar o fato que, apesar do objeto de estudo desta pesquisa serem os hotéis, além destes existem outros meios de hospedagem denominados extra-hoteleiros ou alternativos. De acordo com Giaretta (2005), o meio de hospedagem alternativo é

[...] meio de hospedagem não convencional que complementa a oferta de leitos nos destinos turísticos, e tem como característica ser mais econômico do que a hospedagem convencional e apresenta uma grande variação quanto à sua prestação de serviços.

São considerados meios de hospedagem extra-hoteleiros, os albergues da juventude, *campings*, residências estudantis, alojamentos esportivos, quartos alugados e casas alugadas para temporada, hotel sobre rodas, pousadas e *flats*.

As pousadas, por exemplo, para Petrocchi (2002, p.30), “são meios de hospedagem mais simplificados e normalmente limitados ao necessário à hospedagem”. E os *flats* ou *apart-hotel* são termos sinônimos, conforme Aldrigui (2007, p.35) “tecnicamente são apartamentos com maior espaço, divisão física entre quarto, ante-sala e cozinha, com serviços para uma permanência média maior. Seriam apartamentos residenciais com serviços de hotel”. Estes são meios de hospedagem muito comuns e que na maioria das vezes se confundem com o hotel por possuir características físicas semelhantes.

Mesmo possuindo formas de administração diferentes, os hotéis podem ser classificados em categorias iguais. Na seqüência trata-se da classificação dos meios de hospedagem.

3.3 Classificação dos Meios de Hospedagem

Existem na literatura diversas classificações referentes aos meios de hospedagem, a maior parte delas não oficial, e são estipuladas pelos próprios proprietários dos empreendimentos hoteleiros. Neste trabalho, apresentam-se algumas classificações de acordo com autores encontrados na literatura. Também se faz referência à classificação oficial constante na Deliberação Normativa (DN) nº 429, de 23 de abril de 2002, da EMBRATUR.

A classificação oficial da EMBRATUR (2002), de acordo com a DN a pouco indicada, em seu artigo 4º, estabelece o seguinte:

O sistema oficial de classificação dos meios de hospedagem é instrumento para a promoção do desenvolvimento da indústria hoteleira, cabendo-lhe classificar, categorizar, qualificar os meios de hospedagem, em território nacional, simbolizados por estrelas, de acordo com as condições de conforto, comodidade, serviços e atendimentos que possuam.

Consoante a esta DN, os meios de hospedagem passam por uma avaliação baseada em um manual de avaliação e uma matriz de classificação que contém critérios a serem avaliados por órgão competente, a fim de conceder a categorização pretendida pelo meio de hospedagem solicitante. A seguir, o quadro 4 expõe as categorias classificadas de acordo com esta deliberação:

CATEGORIA	SÍMBOLO
Super-luxo	*****SL
Luxo	*****
Superior	****
Turístico	***
Econômico	**
Simple	*

Quadro 4: Classificação dos hotéis quanto à categoria.
Fonte: Embratur (2008 c).

A classificação oficial segundo a EMBRATUR (2002), tem como intuito atender aos objetivos gerais de cada cliente. Obedece a uma série de exigências constantes no Regulamento Geral dos Meios de Hospedagem e, além disso, o meio de hospedagem que pretender obter classificação no sistema deverá solicitar ao órgão competente a avaliação, mediante pagamento de taxa, para fins de certificação do atendimento às normas classificatórias. Esta é a única classificação oficial, mas existem outras em que os proprietários hoteleiros se autodenominam ou aquelas encontradas na literatura.

Uma classificação existente na literatura é a de Duarte (2003), que classifica o hotel com base nas unidades habitacionais existentes, da seguinte forma:

Unidade habitacional tipo: este é obrigatório e definido pela EMBRATUR como produto de maior número no hotel, também é denominado de Standard e serve de padrão de preço para a definição do valor das demais diárias. Unidade habitacional atípica: são todas aquelas que possuem características diferentes das da unidade tipo e podem ser classificadas em: unidade habitacional luxo, suíte, unidades habitacionais conjugadas e unidades habitacionais comunicantes.

O quadro 5 apresenta um resumo desta classificação. Todos estes formam o *mix* de produtos do hotel.

CLASSIFICAÇÃO	CARACTERÍSTICA
<i>Standard</i>	Padrão
Luxo	Maior preço, melhor localização, melhor acabamento.
Suíte	Além de quarto e banheiro, possui um ambiente com mobília de sala.
Conjugada	Dois quartos com um banheiro privativo.
Comunicantes	Possuem portas de separação entre duas unidades habitacionais.

Quadro 5 - Classificação das Unidades Habitacionais e suas Variações.

Fonte: Adaptado de Duarte, (2003).

A unidade habitacional *standard*, muito comum nos hotéis, existe em maior número e compreende o produto-padrão. A acomodação na modalidade luxo custa mais caro, mas, em compensação, oferece mais conforto. Existem ainda as suítes, estas em número reduzido, havendo também a modalidade “conjugado” e “comunicantes”, acomodações similares e geralmente destinadas a casais com filhos.

Duarte (2003) ressalta que o tipo de acomodação de pessoas também classifica a unidade habitacional, podendo ser *single* – SGL, quando utilizada por uma só pessoa; *doublé* – DBL, uma só cama para duas pessoas ou duas camas de solteiro; e triplo – TPL ou quádruplos – QDP, apartamento para três ou mais pessoas em camas individuais.

Outra classificação se dá quanto ao mercado, em função do público consumidor dos serviços hoteleiros, tais como executivos, famílias, terceira idade etc; O quadro 6 apresenta este tipo de classificação.

TIPO	LOCALIZAÇÃO	FINALIDADE
Hotéis executivos: voltados para o público de empresas, atendendo suas necessidades nas viagens de negócios, treinamentos e reuniões.	Localizações	Centro de cidade; aeroporto; rodoviária; centro comercial, industrial ou de serviços.
	Finalidades	residência provisória; pernoite; reuniões
Lazer ou saúde: voltado para atender a família, a terceira idade, a pacotes turísticos e convenções. Hotel-cassino; Spa; Resort e etc.	Localizações	Praia; campo; montanha; estância hidromineral/climática.
	Finalidades	Entretenimento; renovar energia. Uso terapêutico.

Quadro 6 – Classificação dos meios de hospedagem quanto ao mercado.

Fonte: Duarte, (2003, p.37).

Diferentemente dos hotéis de lazer, geralmente localizados em praias e pontos turísticos, mantêm a sua ocupação durante toda a semana e principalmente nos finais de semana. Os hotéis de negócios possuem seu maior fluxo durante a semana; nestes é estimulada a ocupação no final de semana com descontos concedidos no preço da hospedagem. Esta situação está relacionada à sazonalidade característica do setor.

Independentemente da classificação, seja ela oficial ou autodenominada, os hotéis possuem formas de administração diferenciadas. A seguir serão demonstradas algumas formas da gestão hoteleira.

3.4 Formas de Administração Hoteleira

Ao estudar o hotel, é importante compreender a sua estrutura de administração. Reporta-se Ismail (2004, p. 9) que, “existem cinco formas principais de gestão de hospedagem: operada pelos proprietários, administrada pelos proprietários, independente, franqueada e por contrato de administração”.

Os hotéis operados pelos proprietários são comumente conhecidos como hotéis familiares e não pertencem a redes. Nos hotéis independentes, geralmente a administração é exercida sem nenhum envolvimento familiar, mas por uma administração profissional, e também não estão associados a uma rede.

Já os hotéis franqueados, segundo Ismail (2004, p.10), “são hotéis independentes que se filiam a uma rede”. Também conhecidos por hotéis de rede ou cadeias hoteleiras, estabelecem parcerias com empresas franqueadoras e esta é a proprietária de uma marca, de uma estrutura de vendas, de um projeto físico dentro dos padrões da franquia, ou de um sistema de administração. Estes têm uma administração padronizada, a administração contábil segue um só modelo, e seus indicadores operacionais têm as mesmas estruturas, de tal forma que se possam consolidar seus resultados.

Esta pesquisa foi desenvolvida com base nos hotéis que não pertencem a redes, ou seja, aqueles operados pelos proprietários ou independentes. Para Duarte, (2003, p.40), “no Brasil, a maioria dos empreendimentos hoteleiros é caracterizada

por empresa individual e com administração familiar, predominam baixos níveis de controle e nenhuma padronização de serviços”. Geralmente são estabelecimentos pequenos em que não há um gerenciamento profissional, onde o proprietário e sua família se encarregam de todas as funções desde o gerenciamento ao preparo das refeições para os hóspedes.

São os hotéis administrados por contrato de administração similares aos franquizados, no que se refere ao fornecimento de padrões. Para Ismail (2004, p. 12), “o acordo de gestão por intermédio do contrato de administração proporciona aos proprietários muitos dos mesmos benefícios que as franquias oferecem”. Entre elas, está a marca, que compreende uma estratégia de *marketing*, e alguns possuem central de reservas comum, fato este que facilita a venda.

Mesmo possuindo formas diferentes de administração, os hotéis possuem uma estrutura organizacional que compreende os elementos necessários ao seu funcionamento. A seguir destaca-se a estrutura organizacional da empresa hoteleira.

3.5 Estrutura Organizacional

A organização da empresa hoteleira ocorre por meio de suas instalações, de seus recursos humanos e de todos os outros elementos necessários ao seu funcionamento. Isso faz criar uma divisão do trabalho, com a instituição de órgãos e funções. Segundo Petrocchi (2002, p.47), “a estrutura organizacional cuida da

divisão do trabalho, com o arranjo e a inter-relação das funções necessárias à operação hoteleira, por meio do estabelecimento de órgãos e postos de trabalho”.

Toda empresa possui funções essenciais. Na empresa hoteleira, estas são desenvolvidas de acordo com o tamanho do hotel. Petrocchi (2002) aponta essas funções como técnicas, comerciais, administrativas, financeiras, contábeis e de segurança. Dentre estas, há diversos critérios de estruturação que podem ser ajustados ao tamanho da empresa e dizem respeito a dois tipos de atividades, as atividades-fim e atividades-meio. Conforme Petrocchi (2002, p. 49),

[...] atividade-fim é aquela que se envolve diretamente com a prestação dos serviços e é também conhecida como *front office*. Já as atividades meio são aquelas que operam fora do alcance do cliente e são conhecidas como *back office*, responsáveis entre outras coisas, pela contabilidade, gestão de recursos humanos.

Como principal atividade-fim está a hospedagem, uma vez que, consoante Aldrigui (2007), a razão de ser de um hotel é a comercialização de unidades habitacionais, independentemente de sua classificação. Tradicionalmente, o hotel apresenta a atividade de hospedagem combinada a alimentos e bebidas.

Alguns hotéis diversificam suas fontes de receita, oferecendo aos seus hóspedes serviços como aluguel de salas para eventos e diversas atividades de lazer, constituindo-se estas em atividades-fim, pois envolvem diretamente a prestação de serviços ao cliente.

As atividades-meio, apesar de não estarem diretamente ligadas ao cliente, são necessárias à boa prática do serviço, sendo os efeitos dessas atividades sentidos pelos clientes. Essas envolvem administração e segurança; finanças e Contabilidade; além de *marketing*. A figura 6 visualiza as atividades-fim e atividades-meio de um hotel, conforme Petrocchi (2002).

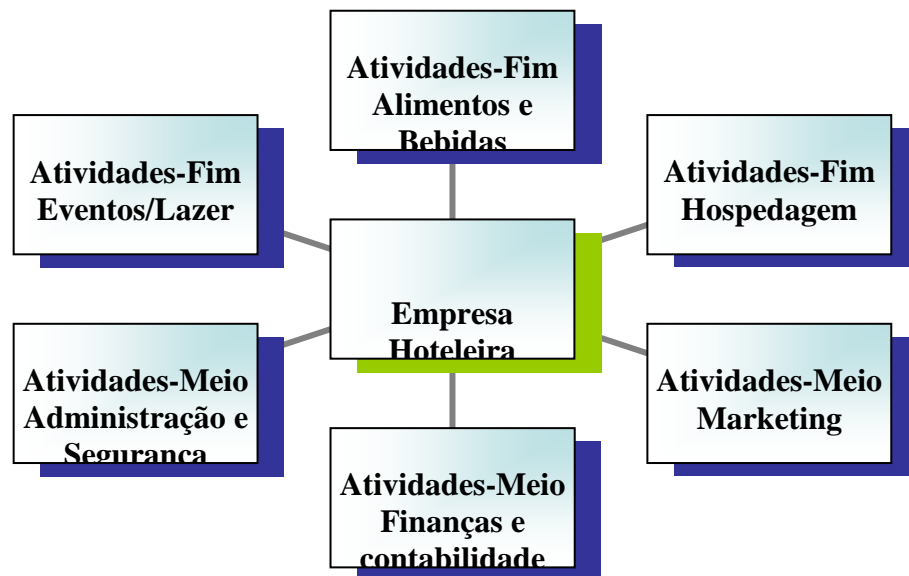


Figura 6: Diagrama de Ishikawa.
Fonte: Adaptado de Petrocchi (2002, p.50)

As subdivisões de cada atividade podem ser vistas no quadro 7 de forma detalhada, considerando a abordagem feita por Petrocchi (2002).

Hospedagem	Recepção Governança Reservas Telefonia Lavanderia	Alimentos e Bebidas	Bar Restaurante Serviço de Quarto
Eventos/Lazer	Eventos/Promoções Salão de Beleza Sauna Loja Academia de Ginástica	Administração/Segurança	Manutenção Recursos Humanos Almoxarifado Compras Vigilância/ Segurança
Finanças e Contabilidade	Contabilidade Tesouraria Contas a Pagar Contas a Receber	Marketing/Comercial	<i>Marketing/Publicidade</i> Vendas Escritório de Vendas Central de Reservas Agências de Turismo Representantes

Quadro 7: Estrutura funcional hoteleira.
Fonte: Adaptado de Petrocchi (2002, p.50).

a) Hospedagem

Nesta atividade, estão concentradas diversas outras necessárias à realização destas. Existe o setor de reservas, responsável pela administração das solicitações de hospedagem através de *sites* e agentes de viagem ou clientes individuais. Os pedidos de reservas de apartamentos são solicitados a este setor, através de telefone ou *e-mails*. Essa unidade também trata de gerenciar as disponibilidades de acomodações.

A recepção é o centro do hotel; por lá são recebidos os hóspedes e, então, estes são liberados para os seus aposentos. São realizados na recepção procedimentos de entrada (*check-in*) e saída (*check-out*), além de se manter contato

direto com os hóspedes, administrando chaves, mensagens, além de solicitações específicas dos hóspedes.

A governança é responsável pela arrumação e controle dos apartamentos, atuando na limpeza de áreas comuns do hotel. Já a telefonia fica responsável pela comunicação do hotel, administrando ligações externas para hóspedes e diferentes setores do meio de hospedagem. A lavanderia pode ser própria ou terceirizada e atende aos hóspedes, bem como ao hotel, processando suas roupas de cama, mesa e banho.

b) Alimentos e Bebidas

Este setor administra todos os serviços ligados à produção de alimentos no hotel, desde o café-da-manhã dos hóspedes até os banquetes servidos nos eventos, além de bares e serviços de refeição nos apartamentos.

c) Eventos e Lazer

Alguns hotéis possuem um setor apenas de eventos e em outros este está ligado ao setor de lazer. Os eventos podem ser reuniões de negócios voltados para clientes de empresas. Na área de lazer, estão salões de beleza, sauna, piscina, academia de ginástica, produtos que agradam o cliente e diversificam a receita do hotel.

d) Administração e Segurança

Dentro da atividade meio de segurança, tem-se a parte de manutenção, responsável pelos reparos do hotel, almoxarifado, onde são guardados os produtos de uso do estabelecimento, compras, vigilância e segurança, além dos recursos humanos.

e) Finanças e Contabilidade

Este departamento é responsável por todo o controle e administração das transações que acontecem no hotel. Inclui Contabilidade, Tesouraria, Contas a Pagar e a Receber. Tais setores devem funcionar de maneira harmônica com os demais setores. A partir da Contabilidade os registros patrimoniais são realizados. Daí, também, origina-se as informações de custos ora em estudo.

f) *Marketing* e Comercial

As atribuições deste setor incluem *marketing* e publicidade, pois, ele é, responsável pela identificação e captação de potenciais clientes, vendas, orientações junto a agências de turismo e representantes, no sentido de manter o hotel ocupado com a maior receita possível.

Neste trabalho, com relação à estrutura organizacional, foi adotada uma classificação com base na literatura, onde se definiram atividades-fim, sendo estas a

hospedagem, alimentos e bebidas, eventos e lazer; e atividades de apoio, tais como recepção, governança, reservas, telefonia e lavanderia.

Esta seção apresentou a empresa hoteleira dentro do contexto dos serviços e abordou a estrutura, classificação e organização dos meios de hospedagem. A seguinte tratará dos aspectos metodológicos utilizados na pesquisa.

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta seção tem por objetivo apresentar os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa e está estruturado da seguinte maneira: classificação, população e amostra a ser explorada; os instrumentos e procedimentos de coleta de dados, e, por fim, o método de análise dos dados.

4.1 Classificação da Pesquisa

Na literatura sobre metodologia científica, existem várias formas de classificação. Este estudo tomou por base a sugestão de Raupp e Beuren (2003, p. 79), que, considerando as particularidades dos estudos na área contábil, dividem as pesquisas em três categorias, a saber: quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, pode ser exploratória, explicativa e descritiva. Ensina Richardson (1999) que, os estudos exploratórios são aqueles realizados quando o pesquisador não tem informações sobre determinado assunto e assim realiza a pesquisa de aprofundamento.

Quanto às pesquisas explicativas, Richardson (1999, p. 66) expressa que são utilizadas “quando se deseja analisar as causas ou conseqüências de um fenômeno”. A pesquisa descritiva, conforme Vergara (2007, p.47), “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”.

A pesquisa é de natureza descritiva. Isto pode ser afirmado com base nos seus objetivos, que é investigar a utilização das informações de custos na gestão dos hotéis localizados na cidade de Fortaleza, podendo-se dizer que se trata de uma pesquisa descritiva.

Com relação aos procedimentos em uma pesquisa, Raupp e Beuren (2003, p. 83) acentuam ser “a maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”. Neste sentido, quanto aos procedimentos de coleta de dados, dentre outros, constam a pesquisa bibliográfica e o estudo de campo.

Para Marconi e Lakatos (2007, p.71), “a pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo”. Esta pesquisa é bibliográfica, mediante o levantamento da literatura sobre o assunto, onde foram pesquisados livros, artigos publicados em congressos e revistas referenciadas pela CAPES, banco de teses das principais universidades do País.

Mattar (2007, p. 16) assinala que “os estudos de campo devem ser utilizados quando se estiver mais interessado em conhecer o inter-relacionamento entre as diversas variáveis que ocasionam o fenômeno”. Para fins deste estudo, quanto aos procedimentos de coleta de dados, foram utilizados as formas de busca bibliográfica e pesquisa de campo.

Quanto à abordagem do problema, as pesquisas podem ser consideradas quantitativas e qualitativas. Na pesquisa quantitativa, de acordo com Richardson

(1999), a coleta e/ou o tratamento dos dados, faz uso de técnicas estatísticas mais simples tais como a média e o desvio padrão ou mais complexas, a exemplo da regressão e correlação.

Na pesquisa qualitativa, consoante Richardson (1999), a preocupação é com o comportamento, como as atitudes dos indivíduos, analisados num contexto mais amplo, para aprofundar a explicação das relações descobertas.

Esta pesquisa é considerada quantitativa, pois se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos para o tratamento dos dados, consistentes de indicadores primários colhidos por meio de formulários semi-estruturados aplicados aos gestores dos empreendimentos hoteleiros.

4. 2 População e Amostra

Segundo Colauto e Beuren (2003, p.118), “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. O universo ou população a ser pesquisado são os hotéis da cidade de Fortaleza.

A rede hoteleira de Fortaleza é composta por um total de 206 (duzentos e seis) meios de hospedagem, e está composta por hotéis, pousadas, albergues e *flats*, possuindo, ainda, um total de 10.261 (dez mil, duzentos e sessenta e uma) unidades habitacionais e 24.440 (vinte e quatro mil, quatrocentos e quarenta) leitos. (SETUR/CE, 2008).

Na tabela 2, apresenta-se a situação da rede hoteleira de Fortaleza, em maio de 2008, de acordo com a Secretaria de Turismo do Estado:

Tabela 2: Rede Hoteleira de Fortaleza

Categorias	MH	UH	Leitos
Hotéis	101	7.647	17.330
Pousadas	81	1.186	3.043
Albergues	3	39	184
Flats	21	1.389	3.883
Total	206	10.261	24.440

Fonte: SETUR/CE- (mai / 2008).

Os critérios utilizados para delimitação dos hotéis participantes da pesquisa foram: pertencer à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis do Ceará – ABIH-CE; classificar-se na categoria hotel e estar localizado exclusivamente na cidade de Fortaleza, haja vista que a ABIH-CE congrega outros tipos de meios de hospedagem e abrange não apenas a Capital; e não fazer parte de redes nacionais ou internacionais.

A ABIH-CE é uma associação de classe que congrega alguns meios de hospedagem do Ceará e é considerada a mais antiga entidade do *trade* turístico nacional. Existem atualmente 61 meios de hospedagem associados no plano estadual, sendo 13 classificados como *flats*, que, apesar de possuírem características de meios de hospedagem, têm uma legislação diferenciada. Quarenta e oito são classificados como hotéis.

O critério de pertencer a ABIH CE ocorreu pelo acesso a esta instituição, da mesma forma que se optou por estudar apenas a categoria hotéis. Outro critério utilizado foi não pertencer a redes nacionais ou internacionais, pois se entende que a gestão de custos pode não ocorrer no plano local, mas ser centralizada pela matriz. Lembra Aldrigui (2007) que os hotéis franqueados ou pertencentes a redes têm como vantagem o direito ao uso da marca e modelos de gestão.

Para Richardson (1999), a população-alvo deverá conter características comuns. No caso, empresas hoteleiras que não possuem sua gestão de custos na unidade local descaracterizaria a amostra, por não possuírem características comuns.

Dos classificados na categoria hotel pela ABIH-CE, sete não estão localizados em Fortaleza e treze pertencem a rede nacional ou internacional, três, apesar de possuírem razões sociais diferentes e não se constituírem rede, têm o mesmo gestor, o qual afirmou receber informações gerenciais da mesma fonte. Sendo assim, a população de interesse é composta de vinte e cinco hotéis. (Tabela 3).

Tabela 3: Hotéis Filiados a ABIH - CE

Descrição	Qtde	%
Meios de hospedagem classificados como hotéis filiados a ABIH-CE	48	100
Hotéis que pertencem a redes nacionais/internacionais	13	27,1
Hotéis que não estão localizados em Fortaleza	7	14,6
Hotéis embora com razões sociais diferentes, ficaram de fora da pesquisa por possuírem gestores comuns que já estavam participando da busca	3	6,25
População de Interesse da pesquisa	25	100

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa de campo (2008).

Dos hotéis que participaram da pesquisa, apenas três não devolveram os formulários, o que corresponde a 12% da população. O percentual de retorno foi de 88%, o que se pode considerar um número bastante significativo em virtude da sua representatividade.

4. 3 Coleta de Dados

Para a realização desta etapa da pesquisa, convém considerar que o setor hoteleiro é um campo alvo de alterações de acordo com fatores alheios às questões puramente contábeis, tais como os períodos de estações turísticas e as variações climáticas, fatores esses interferindo diretamente nos custos das empresas hoteleiras.

No primeiro momento da pesquisa, foi utilizada como técnica de coleta de dados a entrevista estruturada. Consoante Colauto e Beuren (2003, p.132), “na consecução da entrevista estruturada, utiliza-se um formulário elaborado para esse fim, e é aplicado às pessoas selecionadas [...] ao final, os dados podem receber tratamentos estatísticos”. O formulário estruturado utilizado nesta pesquisa contém questões abertas e fechadas e foram aplicados aos gestores dos hotéis selecionados.

Os sujeitos da pesquisa foram os gestores dos hotéis de Fortaleza, entendendo-se por gestor os proprietários, gerentes gerais e gerentes de área. Também foram considerados os *controllers* e os contadores.

As etapas do processo de investigação podem ser observadas a seguir.

Primeiramente, foi formulada uma pergunta para investigação e, em seguida, definidos os objetivos da pesquisa com base na literatura acerca da gestão de custos. Em seguida, passou-se à elaboração de um formulário de pesquisa, a fim de se recolher os indicativos. O formulário foi submetido a um pré-teste em algumas das empresas hoteleiras, o que possibilitou incorporar algumas sugestões e ajustes. Referido instrumento de coleta encontra-se no apêndice A.

O instrumento de coleta da pesquisa foi dividido em quatro partes, a saber: a parte I contém o perfil do respondente; a parte II, a caracterização da empresa hoteleira; a parte III, referente às informações de custos utilizadas pelos gestores; e a parte IV, relativa ao posicionamento estratégico adotado pelo hotel, bem como sobre as informações estratégicas de custos quanto a sua cadeia de valor e, por fim, uma investigação sobre os direcionadores de custos.

Com o instrumento de coleta aprovado, procedeu-se ao levantamento da população junto à ABIH-CE dos nomes dos gestores, bem como dos seus respectivos *e-mails* e encaminhou-se a todos os hotéis participantes via *e-mail*. Então, formulou-se uma mensagem informando sobre a referida pesquisa, sua importância e objetivos. Considerando que não houve nenhum retorno através deste canal de comunicação, resolveu-se ir pessoalmente a todos os hotéis e entregar o formulário, encaminhando-o ao gestor, preferencialmente à Gerência Geral.

Nesta fase, alguns formulários foram respondidos pessoalmente com a presença da pesquisadora, constituindo-se em entrevistas. Outros gestores preferiram que fosse deixado o formulário e devolvido posteriormente, após contato telefônico com esta autora.

A pesquisa de campo foi realizada no período de 17 de julho a 09 de agosto de 2008, o que justifica a demora no retorno, pois os gestores pesquisados reclamaram muito do período de realização da pesquisa, por ser principalmente o mês de julho, de maior movimento na rede hoteleira de Fortaleza, devido à temporada de férias.

A alta temporada também se atribuiu a falta de retorno de três formulários, pois todas as vezes que se tentava o contato, o gestor alegava o alto índice de ocupação do hotel e a falta de tempo para as respostas aos instrumentos.

4.4 Análise e Interpretação dos Dados

Das etapas de uma pesquisa, esta, sem dúvida, é a que mais exige do pesquisador, pois é aqui que ele terá que ter o máximo de responsabilidade com os seus informantes e com as informações coletadas. No momento da análise e interpretação dos dados, o pesquisador deve buscar o método que melhor corresponda ao tipo de sua pesquisa.

Na perspectiva de Colauto e Beuren (2003, p. 136),

[...] analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação. [...] é recomendável que o pesquisador encontre meios de organizar o material coletado [...] espera-se que o pesquisador consiga sumariar os dados para transformá-los em informações que sustentem um raciocínio conclusivo sobre o problema proposto.

Na fase de interpretação, os indicadores devem ter uma correlação com a base teórica que serviu de sustentação à pesquisa. A interpretação dos dados tem por objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, que é feito com outros conhecimentos já assimilados.

Consoante o entendimento de Contandriopoulos *et al* (1994), a análise descritiva dos dados é utilizada para relatar o comportamento de uma variável em uma população [...], utilizando-se os instrumentos disponibilizados pela estatística.

O trabalho empregou a análise descritiva dos dados, obtendo-se as medidas de tendências, tais como a média. Além disso, a fim de verificar o grau de consistência das informações de custos, foram realizados testes estatísticos como o qui-quadrado e o teste de correlação. Os dados coletados na pesquisa de campo foram tabulados e tratados com a ajuda do *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção tem o objetivo de apresentar os resultados provenientes da pesquisa de campo realizada e que darão suporte aos objetivos propostos no estudo. Com relação à estatística descritiva, os resultados são apresentados na forma de tabelas revelando a frequência absoluta e relativa de cada questão, bem como trazendo comentários sobre os dados constantes das tabelas, fazendo assim a análise descritiva da população pesquisada.

5.1 Perfil dos Gestores

Nesta subseção apresentam-se os resultados referentes ao perfil dos respondentes da pesquisa, a saber: sexo, grau de escolaridade, posição hierárquica e tempo de atuação na empresa pesquisada, bem como a sua experiência profissional no ramo hoteleiro.

Das empresas pesquisadas, 12 possuem como principais gestores homens, 54,5%, as mulheres têm certa expressividade e respondem por 45,5% de gestores.

No que concerne à posição hierárquica na empresa, a pesquisa foi respondida por 50% de gerentes gerais, seguidos de 31,82% de gerentes de área, significando dizer que, no total, 81,82% possuem cargo de gerência, ou seja, são gestores. 9,1% desempenham a função de *Controller* e 4,54% foram diretor e contador, respectivamente, conforme demonstra a tabela 4. Vale salientar que os

formulários foram direcionados aos gerentes gerais, e na falta destes, gerentes de área ou proprietários.

Tabela 4 – Posição hierárquica dos respondentes

Posição Hierárquica	Nº de respostas	
	Qtde	%
Diretor	1	4,54
Gerente Geral	11	50,0
Gerente de Área	7	31,82
<i>Controller</i>	2	9,1
Contador	1	4,54
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Quanto ao grau de escolaridade, observou-se que, entre os gestores dos hotéis de Fortaleza, 63,6% tem diploma de curso superior, sendo 27,3% com ensino médio e 9,1% possuem curso técnico. Dos diplomados em curso superior, apenas 28,6% têm cursos de pós-graduação em alguma área relacionada à Administração ou Turismo.

O grau de instrução dos gestores cearenses e seu nível de interesse por cursos de pós-graduação demonstram o índice de profissionalização dos gestores da Capital cearense. Os dados referentes ao grau de instrução encontram-se na tabela 5.

Tabela 5 – Grau de escolaridade dos gestores

Grau de Escolaridade	Nº de respostas	
	Qtde	%
Nível Médio	6	27,3
Curso Técnico	2	9,1
Nível Superior	14	63,6
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Estudo realizado em hotéis brasileiros sobre a gestão estratégica de custos, a exemplo do realizado por Dieng (2005) que pesquisou os hotéis da região metropolitana do Recife, chegou à conclusão de que os gestores participantes da sua pesquisa não praticavam a gestão hoteleira em bases científicas, pois apenas 30% da população pesquisada possuíam curso superior e não foram identificados gestores com cursos de pós-graduação.

Por sua vez, Gusmão e Almeida (2008) através de estudos em hotéis da cidade de Curitiba apontaram que 89,75% dos gestores possuem curso superior completo e destes 58,97% têm pós-graduação. Referidos autores concluíram que a prática da gestão hoteleira nessa região era realizada em bases científicas, referindo-se ao grau de escolaridade dos pesquisados.

Com relação à experiência dos gestores no setor hoteleiro em Fortaleza, a maioria dos respondentes, 54,5%, possui mais de dez anos no setor, seguindo-se do pessoal que tem entre um e cinco anos de experiência, com 31,9%, o que é expressivo. Os dados referentes à experiência no setor hoteleiro podem ser apreciados na a tabela 6.

Tabela 6 – Tempo de atuação do gestor no setor hoteleiro

Tempo de atuação do gestor no setor hoteleiro	Nº de respostas	
	Qtde	%
Menos de 1 ano	1	4,5
De 1 a 5 anos	7	31,9
De 5 a 10 anos	2	9,1
Mais de 10 anos	12	54,5
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Esses resultados se coadunam com o observado no Recife, visto que, lá, segundo Dieng (2005), 58,8% têm experiência superior a dez anos. Foi observado que, além da experiência no setor, os pesquisados conhecem bem a empresa hoteleira em que trabalham atualmente.

O tempo médio de casa, na sua maioria, está entre dez anos ou mais. Observa-se que 36,4% têm até mais de dez anos de casa e 31,9% estão de um a cinco anos, conforme demonstra a tabela 7.

Tabela 7 – Tempo de atuação na empresa pesquisada

Tempo está nesta Empresa	Nº de respostas	
	Qtde	%
Menos de 1 ano	5	22,6
De 1 a 5 anos	7	31,9
De 5 a 10 anos	2	9,1
Mais de 10 anos	8	36,4
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Os indicadores apresentados evidenciam que os gestores hoteleiros de Fortaleza, tem em sua maioria nível superior, experiência há mais de dez anos na área e na empresa em que atuam; o que contribui para a profissionalização e qualidade dos serviços oferecidos aos hóspedes.

5.2 Caracterização dos Hotéis Pesquisados

A pesquisa procurou saber o tempo de atuação no mercado, a classificação ou porte do hotel, o número de unidades habitacionais, as atividades-

fim, ou seja, os serviços oferecidos que envolvem diretamente o cliente e as atividades-meio, ou atividades de apoio, desenvolvidas por estes.

Com relação ao tempo em que estão no mercado, a pesquisa revela que a maioria está há mais de dez anos, tempo suficiente para ser considerado estável e conhecedor do setor em que atua. Os dados completos da pesquisa podem ser observados na tabela 8.

Tabela 8 – Tempo de atuação do hotel no mercado

Quando iniciou suas atividades em Fortaleza?	Nº. de respostas	
	Qtde	%
Até 5 anos	3	13,6
De 5 a 10 anos	5	22,8
Acima de 10 anos	14	63,6
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

No que diz respeito à classificação dos hotéis, a maioria se denomina turístico, ou seja, de três estrelas. Esta era a classificação anterior adotada pelo Órgão Regulador do Turismo no Brasil. Hotéis e os hóspedes já eram habituados, a tal classificação, no entanto, a partir de 2002, foi estipulada nova classificação pela Deliberação Normativa nº. 429, de 23 de abril de 2002, que mantém a representação simbolizada por estrelas, de acordo com as condições de conforto, serviços e atendimentos que oferecem, mas os hotéis têm que solicitá-la e pagar por ela.

De acordo com dados da ABIH-CE (2008), o custo dessa classificação é de R\$ 790,00 para o hotel mais simples equivalente a uma estrela e chega a R\$ 5.400,00 para os hotéis super-luxo representados por cinco estrelas (SL). Na

realidade apenas quatro dos integrantes da população estudada estão classificados de fato por esse sistema.

Isso se justifica, pois, muitos hotéis, principalmente os mais antigos, têm que pagar e correm o risco de receber classificações inferiores às que já possuem. Portanto, continuam adotando a classificação antiga e se denominado de acordo com ela.

Conforme os hotéis pesquisados, estes se denominam contemplando praticamente todas as categorias existentes na classificação oficial, ficando de fora apenas a superluxo. Apesar de em Fortaleza existirem hotéis nesta categoria, não foram considerados na pesquisa, pois ou pertenciam a grandes redes ou estavam localizados fora da cidade, portanto à margem dos critérios de seleção.

Este dado mostra que, dentre os hotéis independentes de Fortaleza, a maioria se denominam de três estrelas ou hotel turístico 54,5%. Conforme pode ser observado na tabela 9, 36,4% se consideram dentro da classificação superior, ou seja, quatro estrelas, 4,55% luxo - cinco estrelas, e 4,55% econômico, equivalente a duas estrelas.

Isto pode ser explicado, pois pelo fato de não se incluir hotéis de rede, caracterizando-se estes últimos por serem mais estruturados e figurarem em categorias como a superior, luxo e superluxo, conforme relação de associados da ABIH-CE(2008). Na verdade, estes hotéis não pertencem à classificação atualmente utilizada pela Embratur, mas à antiga.

Tabela 9 – Categoria de classificação do hotel

Categoria de classificação do hotel	Nº de respostas	
	Qtde	%
Luxo	1	4,55
Superior	8	36,4
Turístico	12	54,5
Econômico	1	4,55
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Apesar de os hotéis pesquisados considerarem-se em sua maioria como turísticos, quando examinado o número de unidades habitacionais, é revelado que em sua maioria possuem acima de 100 unidades habitacionais (UH), sendo estes representado por 45,5% da população estudada. 31,8% estão entre 51 e 100 UH e 22,7% possuem até 50 UH, conforme demonstrado na tabela 10.

Tabela 10 – Número de unidades habitacionais do hotel

Número de unidades habitacionais	Nº de respostas	
	Qtde	%
Até 50	5	22,7
De 51 a 100	7	31,8
Acima de 100	10	45,5
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Em relação às atividades-fim, a pesquisa procurou saber quais os serviços oferecidos. O setor de hospedagem congrega as atividades de recepção, reservas, governança, telefonia e lavanderia e constitui a principal atividade do hotel, em conjunto com alimentos e bebidas; este, por sua vez, administra todos os serviços ligados à produção de alimentos, no entanto, nem todos os hotéis trabalham com este serviço.

Da população estudada, 100% oferecem o serviço de hospedagem e 86,4% possuem serviço de alimentos e bebidas. Na tabela 11 pode-se observar essas informações.

Um dado que chama a atenção é que 61,9% trabalham com eventos e 33,3% também exploram a atividade de lazer. Vale colocar em posição de destaque o percentual de hotéis que trabalham com eventos, sendo esta uma atividade em ascensão no setor hoteleiro, como também foi constatado por Dieng (2005) em sua pesquisa.

Tabela 11 – Serviços oferecidos pelo hotel *

Serviços oferecidos pelo hotel	Nº de respostas	
	Qtde	%
Hospedagem	22	100,0
Alimentos e Bebidas	19	86,4
Eventos	14	63,6
Lazer	7	31,8

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Os dados da pesquisa revelaram que os hotéis de Fortaleza atuam, em sua maioria, no mercado há mais de dez anos, e se consideram pertencentes à categoria turística, ou seja, três estrelas possuem, em média, mais de 100 unidades habitacionais e predominam, além da hospedagem, os serviços de alimentos e bebidas e eventos.

5.3 Informações Gerenciais de Custos

O método de custeio mais utilizado pelos hotéis de Fortaleza é o custeio variável, com 54,5% da preferência, seguido do custeio ABC, que abrange 13,6%, e

o custeio por absorção, com 9,1% da preferência. 27,3% responderam que não utiliza nenhum dos métodos apresentados. Observou-se que alguns gestores utilizam mais de um método: variável combinado com ABC e variável combinado com absorção. Para demonstrar estes dados, foi elaborada a tabela 12.

Tabela 12 – Método de custeio utilizado pelos gestores *

Qual o método de custeio utilizado pelo hotel para orientar a tomada de decisão?	Nº de respostas	
	Qtde	%
ABC	3	13,6
Absorção	2	9,1
Variável	12	54,5
Nenhum	6	14,3

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

A decisão está focada na margem de contribuição. Essa informação corrobora os indicativos de que 81,8% dos pesquisados utilizam a margem de contribuição no auxílio à gestão e 4,6% empregam de forma parcial, ou seja, apenas para alguns produtos ou serviços. No geral, pode-se dizer que 86,4% dos pesquisados trabalham com a margem de contribuição.

Em número menor, mas não irrelevante, o ponto de equilíbrio é utilizado. Este, a exemplo da margem de contribuição, constitui ferramenta gerencial oriunda das informações de custos. A pesquisa revelou que 68,2% da população estudada utilizam esta ferramenta.

Perguntou-se também para qual finalidade o hotel faz uso das informações de custos. Considerando que o gestor poderia marcar mais de uma finalidade, o resultado foi o seguinte: 90,9% utilizam para controlar custos, 59,1% para calcular o lucro, 45,5% para definir o preço de vendas e 18,2% para definir o

mix de produtos. Tais dados podem ser observados na tabela 13. Diante dos resultados, pode-se acentuar que, além do controle de custos, há uma combinação entre calcular o lucro e definir o preço de venda.

Tabela 13 – Finalidade do uso das informações de custos para os gestores *

O hotel faz uso das informações de custos para	Nº de respostas	
	Qtde	%
Controlar custos	20	90,9
Definir preço de venda	10	45,5
Calcular lucro	13	59,1
Definir o mix de produtos	4	18,2

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Além da finalidade da informação de custo, a variável tempo deve ser levada em conta. Um dos atributos da informação contábil é a tempestividade. Quanto à periodicidade em que as informações de custos são analisadas pelos gestores, a maioria, (40,9%) relata que analisam as informações diariamente, ao que se segue 36,4% que analisam mensalmente. Outras opções também foram disponibilizadas, sendo 9,05% quinzenalmente e 4,55% responderam anualmente e 4,55% relataram estar em implantação. Estes dados podem ser visualizados na tabela 14.

Tabela 14 – Periodicidade de análise das informações de custos

Periodicidade que as informações de custos são analisadas pelos gestores para tomar decisões	Nº de respostas	
	Qtde	%
Diariamente	9	40,9
Semanalmente	2	9,05
Quinzenalmente	1	4,55
Mensalmente	8	36,4
Anualmente	1	4,55
Em implantação	1	4,55
Total	22	100

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

A conclusão que se extrai referente às informações gerenciais de custos utilizadas pelos hotéis da cidade de Fortaleza é de que a maioria utiliza o custeio variável como método de custeio, utilizando também a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio como ferramentas gerenciais.

A finalidade básica para os gestores, das informações de custos é controle de custos. A pesquisa também revelou que os gestores se preocupam com a tempestividade da informação, pois as analisam diariamente.

5.4 Informações de Custos para Fins Estratégicos

Nesta subseção, apresentam-se os resultados referentes aos aspectos relacionados ao posicionamento estratégico do hotel nas atividades-fim, tais como serviços de hospedagem, alimentos e bebidas, eventos e lazer, bem como nas atividades de apoio: recepção, governança reservas, telefonia e lavanderia; trazem-se, ainda, resultados sobre informações de custos quanto à cadeia de valor e direcionadores de custos.

a) Posicionamento Estratégico dos Hotéis de Fortaleza

Com relação ao posicionamento estratégico nas atividades-fim, pode-se observar que nas respostas referente à atividade de hospedagem predomina a estratégia da diferenciação com 68,2%, seguida de enfoque, com 50%, tendo em

vista que os pesquisados poderiam marcar mais de uma opção, os percentuais apurados não somam 100%.

Salienta-se que todos os hotéis pesquisados trabalham com hospedagem, mas nem todos oferecem certos serviços, a exemplo de alimentos e bebidas, pois apenas 19 trabalham este serviço e, destes, 68,4% responderam que utilizam a estratégia de diferenciação de seus serviços.

Diferentemente do observado na hospedagem, na atividade de eventos a estratégia predominante é enfoque, haja vista que 78,6% dos 14 que trabalham com este tipo de serviço e responderam, adotam esta estratégia, combinada com diferenciação, 71,4%. O serviço de lazer é oferecido por apenas sete dos vinte e dois pesquisados, sendo que a estratégia predominante é diferenciação, com 71,4%. Os dados da pesquisa podem ser observados na tabela 15.

Tabela 15 – Estratégias utilizadas pelos hotéis para as atividades-fim *

Atividades-fim do hotel	Estratégias		
	Baixo Custo	Diferenciação	Enfoque
	%	%	%
Hospedagem	45,5	68,2	50,0
Alimentos e Bebidas	36,8	68,4	47,4
Eventos	21,4	71,4	78,6
Lazer	28,6	71,4	42,9

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

A vista dos resultados pode-se dizer que a estratégia geral utilizada pelos hotéis da cidade de Fortaleza referentes às atividades-fim é a diferenciação combinada com enfoque. Observou-se que não predomina o baixo custo no mercado de hotéis da Cidade.

Estudos realizados por Dieng (2005), apontaram que na região metropolitana do Recife, predomina a diferenciação combinada com baixo custo como estratégia predominante.

Com relação às atividades de apoio dos hotéis de Fortaleza foram segmentados em cinco áreas: recepção, governança, reservas, telefonia e lavanderia. Os resultados apontam que, dos vinte e dois respondentes, todos possuem recepção, mas apenas 19 evidenciaram utilizar alguma estratégia, destes 73,7% usam a diferenciação, seguindo-se 63,2% de enfoque. (Tabela 16). Isto pode ser explicado, pois é na recepção que acontece o primeiro contato físico do hóspede com o hotel, daí a necessidade de um serviço diferenciado com foco no cliente.

Tabela 16 – Estratégias utilizadas pelos hotéis para as atividades de apoio*

Atividades-fim do hotel	Estratégias		
	Baixo Custo	Diferenciação	Enfoque
	%	%	%
Recepção	42,9	73,7	63,2
Governança	44,4	50,0	44,4
Reservas	33,3	57,9	50,0
Telefonia	44,4	50,0	38,9
Lavanderia	46,7	40,0	40,0

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Considerando a atividade de governança, 50% das respostas evidenciaram a opção da estratégia de diferenciação, sendo que tanto as estratégias de baixo custo e enfoque obtiveram o mesmo percentual, 44,4%.

A governança trata da arrumação das unidades habitacionais. Os hotéis não distinguem uma estratégia da outra nesta atividade. Isto pode ser atípico, uma vez que esta atividade está relacionada à satisfação dos hóspedes, da mesma forma

que na atividade de recepção seria típico se predominasse o serviço diferenciado com foco no cliente.

Na atividade de reservas, destaca-se o uso da estratégia de diferenciação de serviços (57,9% das respostas). O mesmo ocorrendo para a telefonia. No caso de lavanderia, diferentemente das demais atividades, predomina a estratégia de baixo custo (46,7%) em relação às demais. De forma geral, para as atividades-meio predomina a estratégia de diferenciação.

b) Informações de Custos quanto à Cadeia de Valor

As informações de custos quanto à cadeia de valor do hotel estão relacionadas a informações sobre fornecedores, tipos de cliente e custos operacionais, sendo estes referentes à cadeia interna de valores e refletem as atividades da empresa hoteleira, o conjunto de tais informações representa os aspectos de custos estratégicos.

Na tabela 17 observa-se que a maioria dos gestores tem informações fornecidas pelo setor contábil sobre seus custos operacionais, referente a sua cadeia interna de valores (76,5%), fornecedores (47,1%), alimentos e bebidas (35,3%); governança (35,3%) e cada tipo de cliente apenas 11,8% dispõem desse tipo de informação.

Tabela 17 – Fornecimento de informações sobre custos pela Contabilidade *

A Contabilidade fornece informações regulares a respeito dos custos de:	Nº de respostas	
	Qtde	%
Operacionais	13	76,5
Fornecedores	8	47,1
Alimentos e bebidas	6	35,3
Governança	6	35,3
Cada tipo de cliente	2	11,8

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

No que se refere às informações estratégicas sobre margens de fornecedores, índices de produtividade, custos de insumos e produtos em cada processo, ligações entre processos internos, dentre outros, fornecidos pela contabilidade, foi observado que, para 36,4% dos entrevistados, a Contabilidade fornece informações sobre índices de produtividade e custos de insumos e produtos em cada processo, ao que se seguem 31,8% com informações sobre margens de fornecedores e clientes, e, para 22,7% informações acerca de ligações entre processos. (Tabela 18).

Tabela 18 Informações Fornecidas pela Contabilidade x Utilização pelos Gestores*

Informações de Custos:	A Contabilidade Fornece		Os Gestores Utilizam	
	Qtde	%	Qtde	%
Margens de fornecedores e clientes	7	31,8	7	38,9
Índices de produtividade	8	36,4	9	50,0
Custos de insumos e produtos em cada processo	8	36,4	5	27,8
Ligações entre processos internos	5	22,7	7	38,9
Estrutura de custos dos concorrentes	-	-	3	16,7

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Quanto à utilização de tais informações pelos gestores para a melhoria da eficiência dos serviços prestados ao cliente, das respostas obtidas, 50% utilizam a informação sobre índices de produtividades como melhor forma de gerenciamento; em segundo lugar, empatados com 38,9%, as informações sobre margem de

fornecedores e clientes e a respeito de ligações entre processos internos; 27,8% utilizam as informações no tocante a custos de insumos e produtos em cada processo.

Comparando as informações que a contabilidade fornece com o que os gestores utilizam, destacam-se os índices de produtividade, no entanto, 16,7% afirmam utilizar informações relativas à estrutura de custos dos concorrentes, não apontada na pesquisa como fornecida pela contabilidade. Estes dados podem ser verificados na tabela 18.

Na tabela 19 procurou-se verificar, na visão dos gestores qual a utilidade das informações de custos recebidas pela Contabilidade, tendo em vista sua cadeia de valor. Destaca-se que considerando as opções apresentadas, para as atividades de alimentos e bebidas e clientes, as informações de custos, na unanimidade dos gestores, ajudam na formação dos preços de vendas.

No caso das informações sobre fornecedores, tais informações de custos facilitam as negociações (87,5% das respostas), seguidas de formação de preços (75,0% das respostas). No que se refere a clientes, as informações de custos ajudam os gestores nas promoções oferecidas aos hóspedes (50,0% das respostas).

Tabela 19 – Utilidade das informações de custos fornecidas pela Contabilidade *

Quanto à utilidade das informações de custos	Fornecedores	Governança	Alimentos e Bebidas	Custos Operacionais	Cada Tipo de Cliente
	%	%	%	%	%
Facilitar negociações	87,5	20,0	66,7	50,0	50,00
Obter economias sustentáveis	62,5	40,0	33,3	66,7	-
Obter economias eventuais	37,5	60,0	50,0	33,3	-
Formação de preços	75,0	60,0	100,0	50,0	100,0
Promoções	37,5	20,0	33,3	41,7	50,0

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Nos itens que se relacionam com a cadeia de valor, os custos operacionais são os mais conhecidos pelos gestores, e quanto à utilidade das informações de custos, de modo geral, a formação de preços e as negociadas com fornecedores são as mais citadas.

c) Análise dos Direcionadores de Custos

Com relação aos direcionadores de custos, para as atividades-fim dos hotéis de Fortaleza, 16 responderam que trabalham com custos. Dos 22 pesquisados, seis não utilizam as informações de custos para gerenciar o seu estabelecimento, justificando que as atividades são poucas e não há necessidade de utilizá-las.

Quanto aos que trabalham com informações de custos, para o setor de hospedagem, 68,8% direcionam seus custos por horas de trabalho e 62,5% por números de atendimentos. Tal acontece porque alguns utilizam os dois critérios ao mesmo tempo. Para alimentos e bebidas, dois dos que trabalham com informações

de custos deixaram de responder e, portanto, 57,1% utilizam horas de trabalho e 42,9% números de atendimentos.

Para a atividade de eventos, foram obtidas dez respostas, sendo 70% com horas de trabalho e 30% número de atendimentos. Já na atividade de lazer, 100% das cinco respostas obtidas assinalam utilizar horas de trabalho para direcionar seus custos. Os dados da pesquisa constam da tabela 20.

Tabela 20 – Direcionadores de custos para as atividades-fim e atividades-meio*

Quais os geradores de custos	Nº de respostas	
	Horas de trabalho	Número de atendimentos
Atividades-fim	%	%
Hospedagem	68,80	62,50
Alimentos e Bebidas	57,10	42,90
Eventos	70,00	30,00
Lazer	100,00	-
Atividades-meio		
Recepção	63,60	31,30
Governança	78,60	21,40
Reservas	57,10	42,90
Telefonia	40,00	70,00
Lavanderia	54,50	45,50

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Quanto às atividades-meio, na atividade de recepção, o percentual de respostas obtidas foi integral, ou seja, 16, e, destes, 63,6% utilizam o critério de horas de trabalho, contra 31,3% de números de atendimentos.

As atividades de governança e reservas contaram com 14 respostas cada qual e, no caso da governança, 78,6% dos respondentes utilizam horas de trabalho e 21,4% número de atendimentos.

Na atividade de reservas também predomina o item horas de trabalho, com 57,1% das respostas, contra 42,9% de números de atendimentos. A telefonia contou com dez respostas no total, sendo 40% de horas de trabalho e 70% número de atendimentos. Aqui também foi registrada mais de uma opção.

E, por fim, a atividade de lavanderia, que recebeu 11 respostas e, destas, 54,5% para horas de trabalho e 45,5% para números de atendimentos. Os dados da pesquisa estão na tabela 20.

As conclusões que se podem extrair são que com relação aos direcionadores de custos, tanto para as atividades-fim, de uma forma geral, como para as atividades-meio, predomina o critério de horas de trabalho.

5.5 Grau de Consistência das Informações de Custos

A fim de testar se a categoria do hotel utiliza de forma diferenciada as informações de custos para determinar preços de venda, fez-se uso dos testes qui-quadrado e de correlação com cruzamentos de acordo com a categoria do hotel.

Quando se cruza a variável categoria do hotel com o uso das informações de custos para definição de preços, observa-se a maior utilização de tal informação pelos hotéis de categoria superior (75%). E, o teste qui-quadrado indica que há dependência entre a categoria do hotel e o uso de tais informações na definição de

preços de venda, pois $p\text{-valor}=0,05$, ou seja, usar as informações de custo para definir preços provavelmente depende da categoria do hotel.

Assim como há correlação negativa significativa de $-0,507$, isto significa que, à medida que os hotéis vão assumindo uma categoria menos sofisticada, diminui a chance de utilizarem as informações para definir os preços de venda ($p\text{-valor}<0,05$). Os dados da pesquisa podem ser observados na tabela 21.

Tabela 21 – Categoria do hotel x uso de informações de custos

		O hotel faz uso das informações de custos para definir preços de venda					
		Não		Sim		Total	
		Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Categoria de classificação do hotel	Luxo	-	-	1	100	1	100
	Superior	2	25,00	6	75,00	8	100
	Turístico	9	75,00	3	25,00	12	100
	Econômico	1	100	-	-	1	100
	Total	12	54,50	10	45,50	22	100
Teste Qui-Quadrado para independência		Qui-Quadrado de Pearson				9,468	
		P-valor				0,050	
Teste de Correlação		Coefficiente de Correlação				-0,507	
		P-valor				0,016	

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Foram realizados cruzamentos no sentido de identificar se a categoria do hotel tem relação com a informação de que o mesmo conhece a margem de contribuição do produto ou serviço que está sendo oferecido ao cliente. Os resultados permitem concluir que existe uma dependência entre a categoria do hotel e o conhecimento da margem de contribuição do que está sendo oferecido ao cliente, pois o $p\text{-valor} < 0,05$. Os dados constam da tabela 22.

Tabela 22 – Categoria do hotel x conhecimento do uso da margem de contribuição
O hotel conhece a margem de contribuição do produto/serviço que está sendo oferecido ao cliente

		Sim		Não		Total	
		Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
		Categoria de classificação do hotel	Luxo	1	100	-	-
Superior	8		100	-	-	8	100
Turístico	10		83,30	2	16,70	12	100
Econômico	-		-	1	100	1	100
Total	19		77,30	3	13,60	22	100
Teste Qui-Quadrado para independência		Qui-Quadrado de Pearson				29,621	
		P-valor				0,000	
Teste de Correlação		Coefficiente de Correlação				0,406	
		P-valor				0,061	

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

De forma geral as análises permitem concluir que o uso de informações de custos para fins gerencias e estratégicos, estão relacionados diretamente com a categoria do hotel. O uso de informações de custos podem ser em maior intensidade a medida que os meios de hospedagem que a utilizam sejam mais sofisticados.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve o objetivo de investigar a utilização das informações de custos pelos gestores dos hotéis da cidade de Fortaleza. A pesquisa revelou que tais informações são utilizadas para fins gerenciais como o controle de custos e a formação de preços, bem como para fins estratégicos através da estratégia de diferenciação combinado com enfoque, observado nos hotéis participantes do ensaio. Este foi o objetivo geral, prontamente atendido pelos resultados da pesquisa.

Outro aspecto observado diz respeito ao perfil do gestor dos hotéis investigados. Estes se apresentaram em sua maioria masculina, com grau de profissionalização acentuado e bastante experiência na empresa e no setor em que atuam.

Quanto ao perfil do estabelecimento estudado, os dados da pesquisa revelaram que os hotéis de Fortaleza atuam em sua maioria, no mercado há mais de dez anos, e consideram-se pertencentes à categoria turística, ou seja, três estrelas possuem em média mais de 100 unidades habitacionais e predominam, além da hospedagem, os serviços de alimentos e bebidas e eventos.

Com relação aos objetivos específicos, verificar se os gestores dos hotéis utilizam informações de custos para fins gerenciais, a conclusão que se colhe é que a maioria utiliza o custeio variável como método de custeio, utilizando também a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio como ferramentas gerenciais. Já a finalidade básica das informações de custos é o controle dos custos. A pesquisa

também revelou que os gestores se preocupam com a tempestividade da informação, pois as analisam diariamente.

Portanto, o primeiro objetivo específico foi atingido, uma vez que se constatou a utilização das informações de custos, para fins gerenciais, por parte dos gestores hoteleiros investigados.

O segundo objetivo específico tratou do posicionamento estratégico adotado pelos hotéis em pauta, neste sentido, as conclusões retiradas do experimento são de que o posicionamento estratégico dos hotéis de Fortaleza, no que tange às atividades-fim, segue a estratégia de diferenciação combinada com enfoque. Nas atividades-meio, setores como o de recepção e governança utilizam a diferenciação combinada com enfoque; já a lavanderia utiliza baixo custo. Vale ressaltar que há predomínio da estratégia de diferenciação, não predominando a estratégia de baixo custo.

Nos itens que se relacionam com a cadeia de valor, os custos operacionais, ou seja, aqueles referentes à cadeia interna de valores, são os mais conhecidos pelos gestores e, quanto à utilidade das informações de custos de modo geral, a formação de preços e as negociadas com fornecedores são as mais citadas. Com relação aos direcionadores de custos, tanto para as atividades-fim, de uma forma geral, como para as atividades de apoio, predomina o critério de horas de trabalho.

A pesquisa revelou que os hotéis da cidade de Fortaleza utilizam informações de custos para formação de seus preços de venda, mas vale ressaltar que há uma interdependência entre a categoria do hotel e o uso de tais informações na formação dos preços de venda, ou seja, quanto mais sofisticado for o hotel, maior o uso das informações de custos. O estudo também constatou o uso das informações de custos para fins estratégicos, sendo assim, as hipóteses levantadas foram ratificadas.

Uma sugestão para futuras pesquisas é replicar o presente estudo, ampliando a área de abrangência, ou seja, envolver os hotéis pertencentes a cadeias nacionais e internacionais. Outra sugestão é desenvolver um estudo comparativo entre os hotéis independentes, aqueles que não pertencem a redes e os que estão vinculados as cadeias nacionais ou internacionais, a fim de se verificar o comportamento dos gestores quanto a utilização das informações de custos e os motivos que os levam a utilizarem tais informações.

REFERÊNCIAS

ALDRIGUI, M. **Meios de Hospedagem**. São Paulo: Aleph, 2007. – (Coleção ABC do Turismo).

ANDRADE, N.; BRITO, P.L. de; JORGE, W.E. **Hotel: planejamento e projeto**. 2. ed. São Paulo: Senac, 2000.

ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. Tese (Doutorado). FEA/USP. São Paulo, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS – ABIH. **História e estatísticas**. Disponível em: <www.abih.com.br>. Acesso em: 25 abr 2008.

ATKINSON, A. A.; *et al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica Rubens Fama. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BODNAR, G. H; HOPWOOD, W. S. **Accounting Information Systems**, 4. ed. Massachusetts: Allyn and Bacon, 1990.

BOEGER, M. A; YAMASHITA, A. P. **Gestão financeira para meios de hospedagem: hotéis, pousadas, hotelaria hospitalar e a hospitalidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

CALDAS, P. O. A. **Uma abordagem na gestão de custos no setor de hospedagem dos hotéis nordestinos: um estudo de caso no Rio Grande do Norte e Pernambuco**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

CALLADO, A. L. C. **Fatores determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas: um estudo do setor de confecções de João Pessoa**. Dissertação de Mestrado em Administração – Programa Pós-graduação em Administração. Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2002.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul : EducS, 2003.

CEARÁ - SECRETARIA DO TURISMO DO ESTADO DO CEARÁ – SETUR/CE. **Indicadores turísticos 1995/2006**. Disponível em: <www.setur.ce.gov.br/setur/docs/estudos_e_pesquisas/indicadores_turisticos_2005.pdf>. Acesso em: 12 de Mai de 2008.

COLAUTO, R. D; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

CONTANDRIOPOULOS, A. P. *et al.* **Saber preparar uma pesquisa: definição, estrutura e financiamento**. São Paulo: Hucitec: Abrasco, 1994.

COSTA, R. G; OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H. **Gestão estratégica de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COUTINHO, L. G.; FERRAZ, J. C. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. 3. ed. Campinas: Papirus, 1995.

DIENG, M. **O uso das informações de custos no processo de gestão estratégica: um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife-PE**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

DUARTE, V. V. **Administração de sistemas hoteleiros: conceitos básicos**. 2. ed. rev. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2003.

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

EMBRATUR: Empresa brasileira de turismo. **Dados e fatos**. Estatísticas básicas do turismo no Brasil. Disponível em: <
http://www.turismo.gov.br/site/br/dados_fatos/home>. Acesso em 12 mai 2008a.

EMBRATUR: Empresa brasileira de turismo. **Destinos e roteiros**. Disponível em: <
http://www.turismo.gov.br/site/br/desninos_roteiros/lista.php?id_estado=6®ioes=4&estados=0&idades=0>. Acesso em 12 mai 2008b.

EMBRATUR: Empresa brasileira de turismo. **Regulamento geral dos meios de hospedagem**. Disponível em: <
http://www.abih.com.br/principal/classificação/regulamento_sistema.php>. Acesso em 25 abr 2008c.

FITZSIMMONS, J. A; FITZSIMMONS, M. J. **Administração dos serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação**. Tradução Francisco José Soares Hörbe *et al.* 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

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

GIANESI, I. N.; CORREIA, H. L. **Administrando estratégia e serviços**: operações para satisfação do cliente. São Paulo, Atlas, 1996.

GIARETTA, M. J. Hospedagem alternativa. In: TRIGO, L.G. G *et al.* (Orgs.). **Análises regionais e globais do turismo brasileiro**. São Paulo: Roca, 2005.

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

GUSMÃO, I. B; ALMEIDA, L. B. A utilização dos custos no suporte as atividades de marketing: um estudo no setor hoteleiro de curitiba e região metropolitana. In: ENCONTRO DA ANPCONT, 2., 2008, Salvador: **Anais do 2º Congresso da Anpcont**. Salvador-BA: 15-17 jun 2008 disponível em: <<http://www.furb.br/especiais/download/568559-223145/ccg%20132%20-%index3.php.pdf>> Acesso em: 19 jun 2008.

HANSEN, D. R; MOWEN, M.M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. Tradução: Robert Brian Taylor. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

ISMAIL, A. **Hospedagem**: *front office* e governança. Trad. Gleice Regina Guerra. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

LEONE, G. S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, G. A. S. F. de.; EGITO, M. O. T. do.; SILVA, J. 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**, ed especial, p. 106-116, 2004.

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

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. Tradução de José Evaristo Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. de A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas; amostragem e técnicas de pesquisa; elaboração, análise e interpretação de dados. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASIH, R. T; SANTOS, L. O; RAMOS, C. S. Acompanhamento diário de margens: proposta de uma ferramenta informatizada para otimizar a análise custo-volume-lucro em micro e pequenas empresas multiprodutoras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2007, João Pessoa: **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. João Pessoa – PB: 05 a 07 dez 2007. CD-ROM.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing**: edição compacta. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MORATELLI, R. F; SOUZA, M. J. B. de. A responsabilidade social no setor hoteleiro de Santa Catarina: uma aplicação da análise fatorial. In: ENCONTRO DA ANPAD, 30., 2006, Salvador: **Anais...** Salvador-ANPAD, 2006. CD-ROM.

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

PEREIRA FILHO, A. D; AMARAL, H. F. A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial – um enfoque no sistema de custeio ABC. **Contabilidade Vista & Revista Belo Horizonte**, v. 9, n. 2, p.3-14, jun. 1998.

PEREIRA, Y. V; LUCENA, E. de A. Estratégias Adotadas pela Accor Hotels do Brasil entre 1974 e 2006. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIAS DA ANPAD, 3., 2007, São Paulo: **Anais....**São Paulo-ANPAD, 2007. CD-ROM.

PETROCCHI, M. **Hotelaria**: planejamento e gestão. 2. ed. São Paulo: Futura, 2002.

PINHEIRO, M J S. **O uso da contabilidade de custos no processo de gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis**. Dissertação de Mestrado – Mestrado Profissional em Controladoria. Universidade Federal do Ceará: Fortaleza, 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga: revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomes. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.

_____ **Estratégia competitiva:** técnicas de análise de indústrias e da concorrência. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

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

RAMOS, F.A.S. **Gestão de custos e competitividade:** um perfil de indústrias têxteis cearenses de médio e grande porte dos ramos de fiação e tecelagem. Dissertação de Mestrado em Administração – Programa Pós-graduação em Administração. Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2000.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICCI, R. **Hotel:** estratégias competitivas: um guia prático para a aplicação da gestão de processos e do balanced scorecard no segmento da hotelaria e do turismo. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANVICENTE, A. Z. **Administração financeira.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

SILVA, J. D. G. da. **Investigação da Prática da Gestão Econômica na Atividade Hoteleira.** Tese (Doutorado em Contabilidade). FEA/USP. São Paulo, 2000.

SILVA, J. D. G. da; MIRANDA, L. C. Estudo do controle de custos do segmento hoteleiro com enfoque em estratégias competitivas do setor. In: COSTA, B. K. ; ALMEIDA, I. R. (Org). **Estratégia:** perspectivas e aplicações. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, J. D. G. da; MIRANDA, L. C. O controle de custos e o processo gerencial na indústria hoteleira do nordeste brasileiro: um estudo da realidade gerencial hoteleira em face da nova dinâmica competitiva do setor. In: CONGRESSO LATINO AMERICANO DE ESTRATÉGIA, 14., 2001, Buenos Aires. **Anais XIV Congresso Latino Americano de Estratégia.** Buenos Aires, 2001.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. 2. ed. Caxias do Sul: Educs, 2001.

APÊNDICE – FORMULÁRIO DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

PARTE I – PERFIL DO GESTOR

1.1) Sexo

Feminino Masculino

1.2) Qual o seu grau de escolaridade?

Nível médio

Curso Técnico

Especificar _____

Nível Superior

Qual _____

Especialização

Qual _____

Mestrado Doutorado

Outros: Especificar

1.3) Qual a posição hierárquica dentro da empresa?

Diretor Gerente Geral

Gerente de área *Controller*

Contador Outros

Especificar _____

1.4) Há quanto tempo está no Setor Hoteleiro?

Menos de 1 ano De 1 a 5 anos

De 5 a 10 anos Mais de 10 anos

1.5) Há quanto tempo está nesta Empresa?

Menos de 1 ano De 1 a 5 anos

De 5 a 10 anos Mais de 10 anos

PARTE II – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA HOTELEIRA

2.1) Em que ano esta empresa iniciou as suas atividades em Fortaleza?

2.2) Qual a classificação do hotel? (Categoria estabelecida pela EMBRATUR na Deliberação Normativa no. 429 de 23/04/2002)

Super-luxo*****SL

Luxo *****

Superior ****

Turístico ***

Econômico **

Simples *

2.3) Qual o número de unidades habitacionais do Hotel?

Especificar: _____

2.4) Quais os Serviços Oferecidos pelo Hotel? (Pode marcar mais de uma opção)

Hospedagem

Alimentos e Bebidas

Eventos

Lazer

2.5) De quais elementos de apoio o hotel dispõe (Pode marcar mais de um, se houver).

Hospedagem	Recepção <input type="checkbox"/>	Alimentos e Bebidas	Bar <input type="checkbox"/>
	Governança <input type="checkbox"/>		Restaurante <input type="checkbox"/>
	Reservas <input type="checkbox"/>		Serviço de Quarto <input type="checkbox"/>
	Telefonia <input type="checkbox"/>		
	Lavanderia <input type="checkbox"/>		
Eventos/Lazer	Eventos/Promoções <input type="checkbox"/>	Administração /Segurança	Manutenção <input type="checkbox"/>
	Salão de Beleza <input type="checkbox"/>		Recursos Humanos <input type="checkbox"/>
	Sauna <input type="checkbox"/>		Almoxarifado <input type="checkbox"/>
	Loja <input type="checkbox"/>		Compras <input type="checkbox"/>
	Academia de Ginástica <input type="checkbox"/>		Vigilância/ Segurança <input type="checkbox"/>
Finanças e Contabilidade	Contabilidade <input type="checkbox"/>	Marketing/Comercial	Marketing/Publicidade <input type="checkbox"/>
	Tesouraria <input type="checkbox"/>		Vendas <input type="checkbox"/>
	Contas a Pagar <input type="checkbox"/>		Escritório de Vendas <input type="checkbox"/>
	Contas a Receber <input type="checkbox"/>		Central de Reservas <input type="checkbox"/>
			Agências de Turismo <input type="checkbox"/>
			Representantes <input type="checkbox"/>

PARTE III – INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CUSTOS

3.1) Qual o método de custeio utilizado pelo hotel para orientar a tomada de decisão:

- Absorção Variável
 ABC Outros.

3.2) O hotel se utiliza da ferramenta ponto de equilíbrio como auxílio a sua gestão?

- sim não
 apenas de alguns produtos/serviços.
 Quais: _____

3.3) O hotel conhece a margem de contribuição do produto/serviço que está sendo oferecido ao cliente?

- sim não
 apenas de alguns produtos/serviços.
 Quais: _____

3.4) O hotel faz uso das informações de custos para:

- Controlar custos
 Definir preço de venda
 Calcular lucro
 Definir o *mix* de produtos
 Outros fins.

Especificar _____

3.5) Qual a periodicidade em que as informações de custos são analisadas pelos gestores para tomar decisões?

- Diariamente Semanalmente
 Quinzenalmente Mensalmente
 Trimestralmente Semestralmente
 Anualmente Outros.

Especificar _____

PARTE IV – INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA FINS ESTRATÉGICOS
--

4.1) Com relação ao Posicionamento Estratégico, a estratégia do hotel está orientada para:

Atividades-fim	Hospedagem		Alimentos e Bebidas	Eventos	Lazer
Baixo Custo: Menores Preços do Mercado					
Diferenciação: Melhor Serviço					
Enfoque: Atendimento Personalizado					
Atividades de apoio	Recepção	Governança	Reservas	Telefonia	Lavanderia
Baixo Custo: Menores Preços do Mercado					
Diferenciação: Melhor Serviço					
Enfoque: Atendimento Personalizado					

4.2) A Contabilidade fornece informações regulares a respeito dos custos de:

- fornecedores
 governança
 alimentos e bebidas
 operacionais
 cada tipo de cliente

4.3) Nenhuma das opções acima por que:

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

4.4) A contabilidade fornece informações sobre:

- margens de fornecedores e clientes
 estrutura de custos dos concorrentes
 custos de insumos e produtos em cada processo
 ligações entre processos internos
 índices de produtividade
 nenhuma das anteriores

4.5) Quais das seguintes informações, a gerência utiliza para melhorar a eficiência dos serviços prestados ao cliente?

- margens de fornecedores e clientes
 estrutura de custos dos concorrentes
 custos de insumos e produtos em cada processo
 ligações entre processos internos
 índices de produtividade

4.6 – Quanto à utilidade das informações de custos fornecidas pela Contabilidade:

Informações de custos sobre:	Fornecedores	Governança	Alimentos e Bebidas	Operacionais	Cada Tipo de Cliente
São úteis para					
Facilitar negociações					
Obter economias Sustentáveis					
Obter economias eventuais					
Formação de preços					
Promoções					
Não se aplica (se não marcou a questão 4.2)					
Outros. Especificar:					

4.7 – Quais os direcionadores de custos para (marcar um x no quadro correspondente):

Atividades-fim	Hospedagem		Alimentos e Bebidas	Eventos	Lazer
Horas de trabalho					
Número de Atendimentos					
Atividades-meio	Recepção	Governança	Reservas	Telefonia	Lavanderia
Horas de trabalho					
Número de Atendimentos					

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)