

A UTILIZAÇÃO DOS CUSTOS NO SUPORTE ÀS ATIVIDADES DE *MARKETING*: UM ESTUDO NO SETOR HOTELEIRO DE CURITIBA E REGIÃO METROPOLITANA

Ivonaldo Brandani Gusmão

*Mestre em Contabilidade pelo Programa de Pós-graduação da UFPR.
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade
Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO
ivonaldo@unicentro.br*

Lauro Brito de Almeida

*Doutor em Controladoria e Contabilidade FEA/USP
PPG Mestrado em Contabilidade da UFPR
gbrito@uol.com.br*

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar a utilização das informações de custos para fins estratégicos na prestação de serviços e o suporte que pode ser evidenciado nas atividades de *marketing* em sua demanda específica no setor de hotelaria. Este estudo teve como propósito verificar empiricamente se os gestores de empreendimentos hoteleiros de Curitiba e da Região Metropolitana aplicam os conceitos de custos para desenvolver estratégias gerenciais voltadas às atividades de tomada de decisão. Os resultados revelaram, quanto ao posicionamento estratégico dos gestores dos hotéis, que predomina a estratégia da diferenciação para as atividades-fim como um todo. Quanto à percepção dos gestores acerca de utilidade das informações sobre custos operacionais, de fornecedores e de clientes para fins estratégicos, eles responderam que são necessários para facilitar negociações e obter economias eventuais. A respeito de custos operacionais, afirmaram que são úteis para formação de preços, para promoções, e indispensáveis para promoções e formação de preços.

Palavras-chave: Custos. Marketing. Custos Operacionais. Hotelaria. Estratégia.

ABSTRACT

The objective of this article is to analyze the use of information of costs as strategic ends in service provisions, and the support that can be given to marketing activities according to the demands of the hotel sector. This study is aimed at empirically verifying if hotel managers of Curitiba and its metropolitan area apply the concepts of costs to develop managerial strategies in decision making activities. The results revealed that in relation to the hotel managers' strategic positioning, they prefer to apply differentiation strategies to the end activities as a whole. In relation to the managers' perception about the usefulness of the information on operational costs of suppliers and customers for strategic ends, they answered that it is necessary to facilitate negotiations, and to obtain eventual savings. Regarding operational costs, they affirmed that they are useful and indispensable for price formation and promotions..

Keywords: Information of Costs. Marketing. Operational Costs. Hotel. Sstrategy.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo verificar se os gestores dos hotéis utilizam informações de custos para dar suporte à gestão estratégica, investigando os aspectos relativos a essa prática, com o propósito de constatar a aplicação da teoria no setor, e avaliar as relações entre a utilização dos custos na prestação de serviços e o suporte que pode ser evidenciado nas atividades de *marketing* e sua demanda específica no setor de hotelaria.

Observa-se que os gestores empresariais buscam instrumentos gerenciais capazes de prover informações gerenciais estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva sustentável e uma das formas de garantir a continuidade operacional e o fortalecimento do posicionamento da empresa no mercado é a aplicação de técnicas de Contabilidade gerencial como informação estratégica.

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

A realização deste estudo justifica-se pela carência de trabalhos específicos sobre o uso estratégico das informações de custos, na gestão estratégica das empresas do setor hoteleiro, portanto, estudar a Contabilidade gerencial representa uma oportunidade de reaver a relevância perdida da Contabilidade Gerencial no seu papel de ajudar os gestores dos empreendimentos hoteleiros, que compõem o objeto desse estudo.

Observa-se crescente atenção ao estudo da gestão estratégica de custos no campo acadêmico, mas não foram identificados estudos empíricos que examinem a utilização dos dados de custos no contexto estratégico no ramo hoteleiro e para se entender como as empresas da indústria de hospitalidade são estrategicamente administradas.

A escolha do setor hoteleiro é justificada pela relevância que este tem na economia brasileira, refletida tanto pela sua participação ativa no Produto Interno Bruto (PIB) quanto ao seu potencial de oferecer emprego e captar o capital internacional. Além da importância deste setor para economia brasileira, estudos evidenciam a relevância do uso das informações de custos para desenvolver estratégias superiores e obter vantagem competitiva.

No desenvolvimento desse artigo, apresentam-se uma revisão da literatura e os fundamentos teóricos, abordando a gestão estratégica e de custos em empresas de serviços, a Contabilidade gerencial tradicional e Contabilidade gerencial estratégica, a hotelaria e competitividade do setor, como também os resultados de uma pesquisa empírica, realizada junto aos gestores dos hotéis que compõem a amostra.

Este artigo está organizado em seis seções, incluindo esta introdução, a caracterização do problema da pesquisa, a fundamentação teórica, a metodologia da pesquisa, a análise dos resultados obtidos e as considerações finais.

2 PROBLEMAS DA PESQUISA

Considerando que uma das formas de inovar e enfrentar a competição é o emprego estratégico de informações de custos

na gestão estratégica e que os métodos gerenciais da gestão de custos podem criar vantagem competitiva, auxiliando as empresas a vencer nos mercados altamente competitivos de hoje, surgiu o problema desta pesquisa como parte desta preocupação.

Este estudo propõe-se à investigação da seguinte questão: Os gestores dos hotéis utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais? Os sistemas de Contabilidade de custos e gerencial desenvolvidos conseguem fornecer informações contábeis gerenciais, necessitados pelos gestores, para administrar suas empresas e competir no mundo atual dos negócios?

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a economia globalizada, o setor de turismo necessita vislumbrar novas soluções que possam atender aos anseios e fantasias de seus clientes, com uma equipe de profissionais que saibam identificá-los corretamente, dando satisfação aos seus clientes. Os profissionais de *marketing* das empresas prestadoras de serviços devem estar aptos a reconhecer que o mercado ao se globalizar passa a exigir conhecimentos que levem a formular estratégias consistentes para evitar problemas financeiros.

O setor de serviços é muito importante para o País, pois dele segmentam-se vários setores, tais como hotelaria, objeto dessa pesquisa, companhias aéreas, locação de veículos, lavanderias e agências de viagens. Segundo dados do Banco Central do Brasil (2007, p. 3), no País o setor de serviços representou aproximadamente 53% do PIB e dentro de serviços o volume de negócios gerados pelo turismo é enorme.

Segundo dados da Empresa Brasileira de Turismo (EMBRATUR) (2007, p. 2), pelo quinto ano consecutivo, observa-se a expansão das divisas no País por meio do turismo internacional. Dados do Banco Central revelam recorde histórico dos gastos de turistas estrangeiros em visita ao Brasil, em 2006: US\$ 4,3 bilhões, 11,78% a mais do que os US\$ 3,9 bilhões auferidos em 2005, até então a melhor marca da série iniciada em 1969. A receita obtida em 2006 é 116,02% maior do que a de 2002 (US\$ 2 bilhões), o primeiro ano dessa sequência positiva, seguindo-se: US\$ 2,5 bilhões, em 2003 e US\$ 3,2 bilhões, em 2004. Os resultados alcançados em 2006 representam uma conquista, principalmente considerando alguns problemas em virtude da valorização do câmbio, dos problemas enfrentados nos aeroportos e da crise financeira e operacional de companhias aéreas, como a VARIG, que foi responsável pela desistência estimada de cerca de 400 mil turistas estrangeiros no País.

Para a EMBRATUR (2007, p. 10), o motivo da estadia e segmentação do mercado do percentual de turistas que se hospedaram, no último trimestre de 2006, por motivo de negócios/trabalho, totalizou 48%; a lazer/passeio, 31%; para a participação em congressos/feiras, 14%; e por outras razões, 7%. Diante do exposto, as empresas de hotelaria voltam seu foco para o turismo de negócios.

No que tange à segmentação do mercado, a fatia correspondente a hóspedes brasileiros, em out/dez/2006, foi de 72%, e a de estrangeiros, 28%, contra, respectivamente, 76% e 24% em igual período de 2005.

A hotelaria é um dos principais ramos do turismo, já que atende à função básica do viajante, que é viabilizar sua permanência na cidade visitada e é um setor promissor no Brasil, visto que a demanda turística e o setor se estruturaram, com excelentes possibilidades de expansão.

Em vista do que foi até aqui apresentado, os hotéis brasileiros vão precisar focar seu negócio com muita qualidade em seus serviços e muita criatividade em seu *marketing*, para ter competitividade perante as grandes redes nacionais e internacionais, visando à sobrevivência, num mercado tão volátil e de natureza intangível, avaliando como os seus controles gerenciais podem auxiliar na tomada de decisão.

3.1 Hotel: Produto ou Serviço?

O hotel deve ser considerado uma rede de serviços e produtos? Para responder a esse questionamento, tem-se de entender que um hotel deve oferecer desde acomodações em apartamentos, até vendas de produtos, como: comidas e bebidas em seus restaurantes e apartamentos, bares, boates e áreas de eventos. Alguns hotéis oferecem, ainda, sauna, sala de ginástica, cabeleireiro, *business center* e serviços de recepção diferenciados, portanto, devem dispor de uma estrutura adequada aos anseios de seus clientes, com serviços que os encantem e possam atraí-los e, se possível, fidelizá-los.

Um novo produto em turismo é uma forma de revigorar negócios e estimular o consumo. “O sucesso de um hotel é o mesmo de uma operadora de turismo, ou seja, a inovação com novos e atraentes produtos.” (COBRA, 2001, p. 90).

O *marketing* no setor de hotelaria deve ser encarado com muito profissionalismo, para que o mercado possa ser atendido em suas expectativas e satisfazer seus consumidores, mediante um cuidadoso equilíbrio dos elementos do composto de *marketing* – produto, preço, distribuição e promoção – que representam subconjuntos da estratégia geral de *marketing*.

No setor de negócios turísticos, ter um bom produto é o primeiro e mais importante passo para atender as expectativas dos consumidores. Isto não basta, porém, sendo preciso ter pontos para levar esses serviços atraentes até o cliente, e trabalhar bem a distribuição por meio de lojas, agentes de viagem, internet, representantes autônomos e outras maneiras de levar o serviço ou produto, até o consumidor ou usuário final.

3.2 Estratégia e Gestão Estratégica

O conceito de estratégia empresarial ganhou destaque, com a publicação de *Strategy and Structure*, de Chandler (1962), *Corporate Strategy*, de Ansoff (1965), e *Estratégias Competitivas*, de Porter (1980), autores que contribuíram para a evolução do pensamento estratégico.

De acordo com Ansoff (1977, p. 99), o conceito de estratégia é relativamente novo para a literatura de Administração e a sua gênese pode ser situada na arte militar, onde é um conceito amplo, vagamente definido, de uma campanha militar para a aplicação de forças em grande escala contra um inimigo.

Para Chandler (1962 p. 18), estratégia é a determinação dos objetivos básicos de longo prazo de uma empresa e a adoção das ações adequadas e aplicação de recursos para atingir esses objetivos.

Segundo Porter (1989, p. 22), estratégia competitiva são ações ofensivas ou defensivas para criar uma posição defensável numa indústria, para enfrentar com sucesso as forças competitivas e assim obter um retorno maior sobre o investimento.

Todas essas definições de estratégia assentam na inseparabilidade entre a organização e o meio envolvente que, se por um lado representa uma condicionante à sua atividade, por outro, lhe oferece oportunidades que importa aproveitar. É esta relação entre organização e envolvente que dá sentido ao conceito de estratégia.

No mundo dos negócios, a volatilidade e a crescente incerteza impõem às empresas que considerem a estratégia como meio de sobrevivência, forçando-as a, cada vez mais, buscar acompanhar algumas variáveis determinantes para a sua continuidade operacional.

A gestão estratégica deve ser entendida como parte da gestão global das organizações, que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente próximo, tais como concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores e para conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores. Portanto, trata-se de uma gestão cujo objetivo maior é desenvolver valores corporativos, capacidades gerenciais, responsabilidades organizacionais e sistemas administrativos que vinculem tomadas de decisão estratégicas e operacionais a todos os níveis hierárquicos.

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

Para competir no mundo atual dos negócios, Porter (1991, p. 53) propôs três tipos de estratégia genérica que podem proporcionar às empresas vantagem competitiva sustentável: diferenciação, liderança no custo total e enfoque.

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

Para Kim e Oh (2004, p. 67), ao adicionar valor aos clientes, empregados e proprietários tornam-se o tema central da gestão estratégica, na indústria da hospitalidade, o que institui uma vantagem competitiva sustentável.

De fato, por trás da geração de valor, está uma gestão eficaz e eficiente dos custos que se alinha aos propósitos estratégicos da empresa, portanto, a consideração de aspectos estraté-

gicos no processo da gestão empresarial é de grande ênfase para uma boa condução do negócio, pois o planejamento estratégico se tornou um instrumento essencial em empresas hoteleiras em virtude das peculiaridades do segmento que exige planificação da demanda, oferta e tecnologia, e o sucesso da estratégia é função do preenchimento de determinados requisitos gerenciais considerados críticos para o seu sucesso.

Ansoff (1991, p. 26) sustenta a ideia de que “[...] a estratégia impõe exigências operacionais: decisões sobre preços e custos, programação da produção para atender a demanda, respostas a mudanças de necessidades de clientes e características tecnológicas e de processos”, por isso, os gestores devem proporcionar ferramentas que ajudam a atender essas exigências.

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

3.3 Gestão das Informações de Custos em Empresas de Serviços

Historicamente, as técnicas e práticas de contabilidade de custos são desenvolvidas no setor industrial e, atualmente, a literatura desta área de conhecimento enfatiza a incorporação, cada vez maior, da gestão de custos no processo gerencial das empresas atuando no setor terciário.

Martins (2001, p. 22) assegura que “[...] com o advento da nova forma de se usar contabilidade de custos, ocorreu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial.” No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de balanço era quase irrelevante, pela ausência de estoques, passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões.

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

A gestão de custos deve estar voltada para geração de informações gerenciais, indispensáveis para tomada de decisões, e o cenário do setor de serviços, caracterizado principalmente pela acirrada competição e pela incerteza, exige do gestor inovação no gerenciamento dos custos.

Na hotelaria, a relevância da gestão de custos pode ser verificada quando, dispondo de um sistema de custos eficaz, o hotel reúne ao seu processo decisório uma informação significativa para seu gerenciamento e avaliação de suas estratégias organizacionais, permitindo a identificação e análise das variações ocorridas na alocação de seus recursos, demonstrando as verdadeiras causas dos desvios e realimentando o planejamento, execução e controle, adequando-se, com efeito, às necessidades informacionais imprescindíveis à sobrevivência e continuidade do negócio.

Para Atkinson *et al.* (2000, p.50), por ter “[...] operado muito tempo em mercados favoráveis e sem competição, a

maioria das empresas de serviços não tem dado muita importância à mensuração do custo das suas operações”. Percebe-se que o ambiente onde atuavam as empresas representou um fator que propiciou a falta de preocupação com a administração dos custos por parte dos gestores e, diante de um mercado onde não existia uma pressão competitiva, os gerentes das empresas de serviços se encontravam livres para reduzir custos, melhorar a qualidade e eficiência das operações, introduzir novos produtos que ensejam lucros ou para eliminar produtos e serviços que incorriam em prejuízos.

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

A Contabilidade gerencial tradicional é criticada pelo seu foco obsessivo nas operações internas, especialmente, em se concentrar a juntar valor, isto é, maximizar a diferença entre receita e custo. Quando valores e estratégias da organização adotam uma visão externa, o foco da contabilidade precisa também se orientar na mesma direção e, conseqüentemente, atender as perspectivas estratégicas da organização. A expressão Contabilidade gerencial, definida como responsável pelo fornecimento de informações para as atividades gerenciais, está estreitamente vinculada à estratégia, o que exige a utilização de medidas estratégicas para avaliar o desempenho da empresa em termos competitivos.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.4), a análise de custos, “[...] vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”, deixa de lado questões cruciais como a estratégia, fator determinante para o sucesso das empresas em longo prazo. Os dados de custos não devem ser usados apenas para avaliação de estoques, decisões operacionais de curto prazo etc., mas incorporados ao processo do planejamento estratégico.

Para Hansen e Mowen (2001, p.423), o planejamento estratégico e a tomada de decisão “[...] exigem um conjunto muito amplo de informações de custos do que aquele fornecido por custos de produto.” Informações de custos sobre clientes, fornecedores e projetos de produtos diferentes também são necessários para apoiar os objetivos da gestão estratégica.

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

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

3.4 Gestão de Custos com Enfoque em Estratégias Gerenciais

A alta competitividade do mercado de hoje tornou a gestão de custos uma habilidade crítica de sobrevivência para mui-

tas empresas. O gestor de custos deve abraçar novas habilidades e mudar sua forma de pensar em relação à gestão de custos. Constata-se que o gerenciamento da informação contábil passa a ter como desafio o fornecimento de recursos necessários que possam auxiliar os gestores empresariais a aproveitar as oportunidades e vencer as barreiras e ameaças que o mercado expõe no seu caminho.

Cooper e Slagmulder (2003, p. 24) apontam três etapas requeridas para converter uma gestão de custos em desequilíbrio em gestão estratégica de custos: exame da existência e planejamento de iniciativas da gestão de custos que garantem o fortalecimento da posição da empresa, a extensão de administração de custo interna transpondo as paredes da empresa, extensão do programa de administração de custo além dos limites da empresa, observando as iniciativas da gestão de custos que são aqueles que fortalecem a posição competitiva da organização, aqueles que não têm impacto na posição dela e os que a enfraquecem.

Em face da competitividade do mercado empresarial combinada com a exigência do consumidor cada vez maior, a Contabilidade gerencial deve se concentrar em adicionar mais valor para o consumidor, em relação aos competidores. Para atingir esta meta, existe uma necessidade real de determinar os custos apropriados associados às estratégias traçadas pela empresa e de monitorar as estruturas de custo dos competidores (YAZDIFAR, 2003, p. 112).

Do exposto, cabe salientar que uma gestão eficaz dos custos, voltada para a criação de vantagem competitiva, deve redefinir e reinventar sua estratégia de custo, de modo a permitir o fortalecimento da posição competitiva da empresa no mercado.

Shank e Govindarajan (1997, p. 6) sinalizam que o paradigma do custo estratégico e o da Contabilidade gerencial tradicional pode ser comparado em três questões-chave: “[...] Qual a forma mais útil de analisar os custos? Qual o objetivo da análise de custos? Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?”

Em cada uma dessas questões, a gestão estratégica de custos traz uma resposta diferente daquela da Contabilidade gerencial tradicional. O enfoque adotado pela gestão estratégica de custos mostra-se mais útil para a gestão da competitividade e dispõe ao gestor ferramentas eficazes para a geração de informações contábeis gerenciais que podem auxiliar a administração na formulação e implementação de suas estratégias competitivas.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.13), o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da mistura de três temas subjacentes, cada um retirado da literatura sobre gestão estratégica: “[...] análise da cadeia de valor; análise de posicionamento estratégico; e análise de direcionadores de custos.”

No caso de um empreendimento hoteleiro, a aplicação dessas análises pelos gestores revela-se de suma importância, porque possibilita a geração de vantagens competitivas num setor competitivo como o da hotelaria.

Segundo Porter (1989, p. 31), “[...] a cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.” Assim, uma empresa ganha vantagem competitiva, executando

estas atividades estrategicamente importantes de maneira mais barata, ou melhor, do que a concorrência.

Para Prahalad e Ramaswamy (2002, p. 34), o conceito de cadeia de valor proporcionou aos administradores uma moldura integrada para identificar e gerir custos de planejamento, produção, *marketing*, distribuição e suporte a bens e serviços.

Porter (1989, p.58), o propósito é “[...] examinar os custos dentro destas atividades e não os custos da empresa como um todo.”

Na compreensão de 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.” Esta análise representa um instrumento importante para identificar as fontes da vantagem competitiva. O exame minucioso da cadeia de valor da empresa pelos gestores produz informações valiosas para tomada de decisões estratégicas, e isto é obtido mediante caracterização e análise das atividades de valor que compõem o sistema geral de valor.

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

Com relação ao setor hoteleiro, o ambiente mostra-se mais favorável à segunda estratégia, ou seja, existe uma preocupação muito grande com a satisfação do cliente. E a análise do posicionamento estratégico do setor hoteleiro revela uma tendência de crescimento do setor, com uma participação de mercado pulverizada entre muitos estabelecimentos.

Para o hotel vencer no mercado competitivo, faz-se necessário criar métodos gerenciais, por meio dos seus gestores, que aumentam o valor dos produtos e serviços oferecidos aos hóspedes, isto é, buscar oportunidades de reduzir custos, o que reflete na diminuição do preço da diária ou acrescentar ao serviço algo diferente e cativante que o cliente aprecia.

Embora os hotéis ofereçam serviço um tanto quanto homogêneo, sempre há detalhes que podem ser incorporados no “pacote” de valor e, em vista disso, distingui-lo dos similares concorrentes, sobretudo no que diz respeito ao contexto do serviço.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para alcançar o objetivo proposto, esta pesquisa considera a seguinte classificação: quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa exploratória; no que concerne ao processo da pesquisa, ela é quantitativa e qualitativa; com relação ao resultado, é aplicada; e no tocante à lógica, é indutiva e utiliza ferramentas estatísticas. Para a análise dos dados deste artigo, foi utilizado o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) Versão 13.

Esta ainda se caracteriza, quanto aos fins, como sendo investigação de natureza descritiva, pois, conforme aponta Vergara (2000, p.47), “[...] busca expor características de determinada população ou de determinado fenômeno”, estabelecendo correlações entre variáveis e definindo sua natureza.

Quanto aos meios de investigação, esta tem o estalão de pesquisa de campo. Trata-se de uma investigação empírica reali-

zada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo (VERGARA, 2000, p.47).

Par atingir os objetivos estabelecidos, realizou-se uma busca de campo para avaliar enunciados descritivos sobre a população. A pesquisa realizada no primeiro semestre de 2007, entre os meses de março e junho, consistiu nas seguintes etapas: elaboração de instrumento de pesquisa; pré-teste, alterações no instrumento de pesquisa; escolha da população e amostra; coleta de dados e análise das respostas.

Para o envio do questionário, primeiramente, foram levantados os nomes de todos os hotéis de Curitiba e Região Metropolitana, por meio de pesquisa junto à Secretaria de Turismo do Estado do Paraná, buscando não somente verificar a quantidade de empresas do ramo hoteleiro, mas também seus respectivos *e-mails* e endereços. Após a primeira etapa, foi enviada por *e-mail*, uma mensagem aos hotéis explicando o objetivo da pesquisa e verificando a possibilidade de enviar o questionário para a resposta da pesquisa.

O universo da pesquisa correspondeu aos 101 empreendimentos hoteleiros de grande, intermediário, médio e pequeno porte, localizados em Curitiba e Região Metropolitana.

Na Tabela 1 apresenta-se a amostra ajustada, refletindo apenas aquelas empresas que se dispuseram a participar da pesquisa e o total das respostas consideradas para a análise.

Tabela 1: Amostra Ajustada e Total de Respostas

Descrição	Empresas	
	Qtde	%
Total de hotéis selecionados para contato	101	100
Hotéis que tem página na Internet, mas não tem <i>e-mail</i>	11	10,89
Hotéis com razão social diferentes, mas com mesmo <i>e-mail</i>	4	3,96
Hotéis que não receberam a pesquisa por estarem com <i>e-mail</i> desatualizados	24	21,78
Hotéis que alegaram política de não responder a pesquisa, e que não atenderam aos telefonemas e <i>e-mails</i> .	9	8,91
Amostra Ajustada (Hotéis que aceitaram participar da pesquisa)	53	100
Respostas não recebidas	13	24,53
Respostas desclassificadas	1	1,89
Total de Respostas Ajustada	39	73,58

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

A desclassificação das respostas recebidas, conforme demonstrado na Tabela 1, se deu em razão dos questionários terem retornado incompletos, principalmente as questões que permitiriam responder o objetivo do estudo, impossibilitando, assim, seu aproveitamento.

Verifica-se que todos os hotéis dessa pesquisa têm página na Internet, sendo que 10,89% desses hotéis não tem *e-mail*, e 3,96% são hotéis que apresentam razão social diferente, mas com o mesmo *e-mail*. Dos hotéis que têm *e-mail*, 21,78% não receberam a pesquisa pelo fato de não manterem atualizados

seus *e-mails*, e 8,91% dos hotéis alegaram política de não responder a pesquisa ou não atenderam aos *e-mails* enviados.

Na tabela 2 são apresentadas as classificações dos questionários respondidos, por porte de hotel.

Tabela 2: Porte do hotel em unidades habitacionais da amostra ajustada

Porte	Porte do hotel em unidades habitacionais	Números de respondentes	
		n	%
Grande	Acima de 100 UH	5	12,82
Intermediário	De 71 a 99 UH	11	28,21
Médio	De 41 a 70 UH	13	33,33
Pequeno	Até 40 UH	10	25,64
Total		39	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

De posse dessas informações, ajustou-se a amostra para 53 hotéis que aceitaram participar da pesquisa. Foi encaminhado, por *e-mail*, o arquivo com a pesquisa e foram obtidos 39 questionários respondidos, o que corresponde a uma taxa de 73,58% de todo o universo do estudo, constituindo-se, desta forma, uma amostra significativa e que não invalida a obtenção de conclusões em razão da sua representatividade.

Os dados coletados da pesquisa de campo foram tratados de forma quantitativa e qualitativa. Quanto à primeira forma, recorreu-se à Estatística descritiva e sua análise foi realizada por tabulação dos dados no *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

O questionário foi dividido em quatro partes, sendo: Parte 1 – Caracterização do empreendimento hoteleiro e do respondente; Parte 2 – Posicionamento Estratégico; Parte 3 – Uso da informação de custos para fins estratégicos; e Parte 4 – Fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas.

5 ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

O questionário foi dirigido ao diretor administrativo-financeiro ou de função equivalente, visando a direcioná-lo ao responsável pelo fornecimento de informações à administração. Para verificação sobre a clareza e precisão das questões e também das opções fixas de resposta, o questionário foi previamente submetido a um pré-teste, com dois diretores e dois gerentes, cujas sugestões de melhorias foram incorporadas ao instrumento de pesquisa.

5.1 PARTE 1 – Caracterização do Empreendimento Hoteleiro e do Respondente

Nesta parte, são apresentados os resultados referentes à caracterização do respondente e do hotel, no que se refere ao cargo, grau de instrução, tempo de atuação do respondente no mercado e categoria do estabelecimento. Presume-se que tais informações possam ajudar a compreender o fenômeno em

estudo, isto é, verificar se os dados referentes ao gestor e ao hotel exercem alguma influência na utilização de informações de custos estratégicos pelos gestores hoteleiros.

Conforme demonstra a Tabela 3, a maior parte dos gestores entrevistados ocupa cargos de gerência geral (com 56,41%), sócio (28,21%), proprietário (7,69%), assistente de gerência (5,13%) e na função desempenhada por componentes familiares (2,56%).

Tabela 3: Cargo ou função do respondente na empresa

Cargo ou função na empresa	Número de respondentes	
	n	%
Proprietário	3	7,69
Sócio	11	28,21
Gerente	22	56,41
Assistente Gerência	2	5,13
Membro Familiar	1	2,56
Total	39	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Quanto ao grau de instrução dos gestores entrevistados, a Tabela 4 indica que o ensino médio tem um nível de frequência de 7,69%, enquanto o grau superior incompleto apresenta 2,56%, e gestores com curso superior completo representam 30,77%, e 58,97% com curso de especialização (*lato sensu*). Observa-se que menos de 10,25% não possuem formação superior completa, e que 89,75% possuem curso superior completo, indicando que a maioria pratica a gestão hoteleira com bases científicas.

Tabela 4: Grau de instrução do respondente

Grau de Instrução	Número de respondentes	
	n	%
Ensino Médio	3	7,69
Curso Superior Incompleto	1	2,56
Curso Superior Completo	12	30,77
Especialização	23	58,97
Total	39	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Tabela 5: O posicionamento estratégico orientado às atividades do hotel (%)

Atividades fins do hotel	Baixo custo (BC) (menores preços do mercado)		Diferenciação (Di) (melhor serviço)		Focalização (Foc) (atendimento personalizado)	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Hospedagem	24	61,54	12	30,77	19	48,72
Alimentos e bebidas	15	38,46	14	35,90	10	25,64
Eventos	0	-	10	25,64	10	25,64
Lazer	0	-	3	7,69	0	-
Total	36	100	36	100	36	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

5.2 PARTE 2 – Posicionamento Estratégico

Observa-se que, para competir no mercado de hotelaria e, principalmente, fortalecer o seu posicionamento estratégico, os hotéis optam por oferecer seus produtos ou serviços por baixo custo (menores preços do mercado), por diferenciação (melhor serviço) ou por focalização (atendimento personalizado).

No que diz respeito ao posicionamento estratégico competitivo orientado às atividades-fim do hotel, a Tabela 5 mostra os seguintes resultados para cada atividade-fim do hotel, segundo os gestores respondentes da pesquisa:

- para o setor de hospedagem dos hotéis, 61,54% estão voltados para baixo custo, com serviços com menores preços de mercado; em seguida, com 48,72%, a estratégia de focalização, buscando atendimento personalizado, e depois, com 30,77%, a estratégia de diferenciação, buscando oferecer melhor serviço;
- para o setor de alimentos e bebidas dos hotéis, 38,46% buscam a ênfase no baixo custo; com 35,90% buscando a estratégia de diferenciação e 25,64% com ênfase na focalização;
- para o setor de eventos, com 25,64%, observa-se que há um equilíbrio entre a diferenciação e a focalização, e que não houve respostas quanto ao item baixas custo para atender a esse quesito;
- para o setor de lazer, 7,69% buscam oferecer esse serviço com diferenciação aos seus hóspedes.

Conclui-se que os hotéis investigados, em geral, definem seu posicionamento estratégico adotando o expediente de baixo custo e diferenciação combinada com a focalização, considerando que os maiores níveis de frequências são anotados na estratégia de baixo custo e diferenciação, seguida da focalização.

A Tabela 6 mostra as atividades de apoio que sustentam a estratégia do hotel, e foi segmentado em cinco setores para análise dos dados.

No setor de reservas, constata-se a utilização das três estratégias genéricas, apresentando, respectivamente, frequências de 28,21% para o baixo custo, 17,95% para a diferenciação e 33,33% para a focalização.

No setor de recepção, onde se inicia o atendimento ao hóspede, 38,46% dos respondentes relataram que adotam a estratégia de focalização, ou seja, procuram sempre prestar um melhor serviço ao cliente de forma personalizada, uma vez que o tratamento é fator importante na sua captação, 30,77% utilizam como estratégia o baixo custo e 35,90% na diferenciação de serviços.

No setor de governança, a estratégia da diferenciação mostra o maior nível de frequência com 28,21%, o que traduz a preocupação dos hotéis em aprimorar, cada vez mais, a qualidade dos serviços vinculados diretamente ao setor de hospedagem. Os que adotam a estratégia de baixo custo e focalização correspondem a 23,08% e 21,51%, respectivamente, não existindo, portanto, diferença significativa na escolha da estratégia pelos hotéis.

No setor de lavanderia, 17,95% adotam o baixo custo, 15,38% a diferenciação e 2,56% a focalização.

No setor de comunicação, os gestores responderam que adotam alguma estratégia neste setor. As frequências das estratégias adotadas nesta área revelam que os hotéis não utilizam os três tipos de estratégia genérica, apesar da maior concentração na estratégia de focalização. A porcentagem de 2,56% relatou que adota a diferenciação e 5,13% a focalização.

5.3 PARTE 3 – Uso da Informação de Custos para Fins Estratégicos

Nesta parte, são analisados os resultados relativos ao uso da informação de custos pelo gestor para fins estratégicos, buscando investigar, respectivamente, se a Contabilidade fornece informações regulares a respeito do custo das operações internas, dos clientes e fornecedores, e a utilidade dessas informações sobre a gestão dos custos das operações internas, investigando se a contabilidade fornece informações sobre esses custos estratégicos.

Na Tabela 8, são apresentados os dados relativos às questões referentes ao uso da informação de custos para fins estratégicos nas atividades de hotelaria e o fornecimento de informações regulares pela Contabilidade sobre custos dos elementos que constituem a cadeia de valor do hotel.

Quanto às informações da Contabilidade, os respondentes informaram que, em se tratando de informações de custos sobre fornecedores e clientes, 92,31% são satisfeitos e recebem da Contabilidade as informações de custos, 2,56% estão muito satisfeitos e que 5,13% são indiferentes. Quanto aos custos de governança, 79,49% estão satisfeitos com as informa-

Tabela 6: As atividades de apoio que sustentam a estratégia do hotel (%)

Atividades fins do hotel	Baixo custo (BC) (menores preços do mercado)		Diferenciação (Di) (melhor serviço)		Focalização (Foc) (atendimento personalizado)	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Reservas	11	28,21	7	17,95	13	33,33
Recepção	12	30,77	14	35,90	15	38,46
Governança	9	23,08	11	28,21	8	20,51
Lavanderia	7	17,95	6	15,38	1	2,56
Comunicação	0	-	1	2,56	2	5,13
Total	36	100	36	100	36	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Na Tabela 7, são apresentados os dados do posicionamento estratégico orientado às atividades no setor hoteleiro, segmentando os dados descritos na Tabela 5 e 6, por porte dos hotéis, de acordo com a classificação descrita na Tabela 2.

ções fornecidas, 5,13% muito satisfeitos e 15,39% são indiferentes ou insatisfeitos.

Quando questionados a respeito do fornecimento de informações regulares pela Contabilidade sobre custos dos ele-

Tabela 7: O posicionamento estratégico orientado as atividades do hotel por porte (%)

Atividades fins do hotel	Porte do hotel de acordo com as unidades habitacionais (UH)											
	Grande			Intermediário			Médio			Pequeno		
	BC (%)	Dif (%)	Foc (%)	BC (%)	Dif (%)	Foc (%)	BC (%)	Dif (%)	Foc (%)	BC (%)	Dif (%)	Foc (%)
Hospedagem	12,5	16,7	10,5	29,2	25,0	26,3	33,3	33,3	36,8	25,0	25,0	26,3
Alimentos e bebidas	13,3	7,1	10,0	26,7	28,6	30,0	33,3	35,7	50,0	26,7	28,6	10,0
Eventos	-	-	30,0	-	30,0	50,0	-	30,0	20,0	-	30,0	-
Lazer	-	-	-	-	66,7	-	-	33,3	-	-	-	-
Reservas	9,1	14,3	15,4	27,3	28,6	30,8	36,4	28,6	30,8	27,3	28,6	23,1
Recepção	16,7	14,3	13,3	25,0	28,6	26,7	33,3	42,9	33,3	25,0	14,3	26,7
Governança	11,1	18,2	12,5	44,4	27,3	25,0	33,3	45,5	50,0	11,1	9,1	12,5
Lavanderia	28,6	16,7	-	42,9	50,0	100,0	28,6	33,3	-	-	-	-
Comunicação	-	100,0	-	-	-	100,0	-	-	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

mentos que constituem a cadeia de valor, 94,87% dos gestores expressaram que dispõem de informações de custos sobre alimentos e bebidas e estão satisfeitos, 2,56% estão muito satisfeitos e 2,56% indiferentes. Quanto aos custos operacionais, 94,87% dos gestores estão satisfeitos e 2,56% indiferentes.

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

Em relação às informações sobre custos para satisfazer clientes, para 71,79% dos respondentes, estas informações servem para auxiliar na formação de preços, enquanto para 28,21% elas são úteis para promoções.

Observa-se que a maioria dos respondentes tem percepção positiva a respeito da utilidade de informações de custos sobre fornecedores e garante que tal informação é importante para facilitar negociações e obter economias sustentáveis. Também no que diz respeito a informações sobre custos operacionais e de cliente, a maioria desses gestores acha que elas são fundamentais para a tomada de decisão referente tanto à formação de preço quanto à promoção.

Tabela 8: O uso da informação de custos para fins estratégicos nas atividades de hotelaria(%)

Informações da Contabilidade	Muito satisfeito		Satisfeito		Indiferente		Insatisfeito		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Custo de Fornecedores	1	2,56	36	92,31	2	5,13	0	0,00	39	100
Custo de Governança	2	5,13	31	79,49	2	5,13	4	10,26	39	100
Custo de Alimentos e Bebidas	1	2,56	37	94,87	1	2,56	0	0,00	39	100
Custos Operacionais	0	0,00	35	89,74	1	2,56	3	7,69	39	100
Custo de satisfazer clientes	3	7,69	26	66,67	4	10,26	6	15,38	39	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 9 apresenta os dados sobre o questionamento sobre se as informações de custos são mais úteis para facilitar negociações e obter economias sustentáveis ou eventuais.

Segundo os respondentes, 30,77% entendem que as informações de custos de fornecedores facilitam as negociações, 48,72% obtêm economias sustentáveis e 20,51% economias eventuais.

5.4 PARTE 4 – Fluxo de Informações que Alimentam a Tomada de Decisões Estratégicas

A elaboração do planejamento estratégico requer informações contábeis estratégicas, além das oriundas da Contabilidade gerencial, por isso, os gestores foram questionados a indicar os dados utilizados para dar suporte ao planejamento estratégico do hotel.

Tabela 9: As informações sobre custos são úteis para os gestores (%)

Informações sobre custos	Qtde	Custo de Fornecedores	Qtde	Custos Operacionais	Qtde	Custo de satisfazer clientes	Qtde	Custos Operacionais
Facilitar negociações	12	30,77		-		-		-
Obter economias sustentáveis	19	48,72		-		-		-
Obter economias eventuais	8	20,51		-		-		-
Formação de preço		-	36	92,31	28	71,79		-
Promoções		-	3	7,69	11	28,21		-
Margem de fornecedores e clientes		-		-		-	14	35,90
Custos de insumos e produtos		-		-		-	18	46,15
Ligações entre processos internos		-		-		-	7	17,95
Total	39	100	39	100	39	100	39	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Quanto à utilidade das informações sobre custos operacionais, 92,31% dos respondentes acentuam que essas informações são úteis para formação de preços, enquanto 7,69% apontam a sua utilidade para promover promoções.

Na Tabela 10, são apresentados indicadores referentes ao fluxo das informações que alimentam a tomada de decisão estratégica, identificando o nível hierárquico em que são tomadas essas decisões e quais deles são utilizados no planejamento

estratégico, classificando os de acordo com o porte da empresa hoteleira.

Observa-se o maior nível de frequência no nível hierárquico na Diretoria, nas empresas de médio porte, com 33,33%, seguido das intermediárias, com 28,57%, das de pequeno porte, com 23,81%, e as de grande porte, com 14,29%.

Em relação a quais dados são utilizados no planejamento estratégico, constata-se que do total dos gestores que compõem a amostra pesquisada, destacam-se os dados referentes às informações das empresas de médio porte quanto ao preço dos produtos e serviços, com 36,36%, taxa de ocupação, com 37,50%, nível de qualidade de serviços, com 71,43%, treinamentos e motivação de pessoal, com 75%, programas de manutenção e reposição, com 66,67%, e programas de *marketing*, com 33,33%.

As observações sugerem que os gestores olham para dentro e não para fora da empresa, ou seja, não gerenciam os custos relacionados aos elos da cadeia de valor. Constata-se, ainda, que os gestores se utilizam de informações contábeis relevantes para o planejamento estratégico.

contábeis gerenciais necessitados pelos gestores para administrar suas empresas e competir no mundo atual dos negócios, verificou-se que, no que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades-fim como um todo. Quanto ao provimento de informações de custos estratégicos pela Contabilidade, os dados revelaram que os gestores hoteleiros pesquisados recebem mais informações de custos operacionais do que informações de custos relativas aos elos da cadeia de valor e ao mercado, focos de uma gestão estratégica.

No que concerne à percepção dos gestores sobre a utilidade das informações sobre custos operacionais, de fornecedores e de clientes para fins estratégicos, esta foi significativa, e os gestores hoteleiros investigados responderam que custos de fornecedores são necessários para facilitar negociações e obter economias eventuais. A respeito de custos operacionais, afirmaram que são úteis para formação de preços e para promoções, e sobre custos de clientes acharam indispensáveis para promoções e formação de preços.

Tabela 10: Fluxo das informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas no hotel, por porte (%)

Nível hierárquico em que são tomadas as decisões estratégicas	Qtde	Grande Acima de 100 UH	Qtde	Intermediário De 71 a 99 UH	Qtde	Médio De 41 a 70 UH	Qtde	Pequeno Até 40 UH	Qtde	Total (%)
Diretoria	3	14,29	6	28,57	7	33,33	5	23,81	21	100
Gerência Geral	2	11,11	5	27,78	6	33,33	5	27,78	18	100
Gerência de Área		-		-				-		-
No planejamento estratégico quais dados são utilizados	Qtde	Grande Acima de 100 UH	Qtde	Intermediário De 71 a 99 UH	Qtde	Médio De 41 a 70 UH	Qtde	Pequeno Até 40 UH	Qtde	Total (%)
Preço dos produtos e serviços	1	9,09	3	27,27	4	36,36	3	27,27	11	100
Taxa de ocupação	1	12,50	2	25,00	3	37,50	2	25,00	8	100
Níveis de qualidade de serviços	1	14,29	0	0	5	71,43	1	14,29	7	100
Treinamentos e motivação do pessoal	0	0,00	0	0	3	75,00	1	25,00	4	100
Programas de manutenção e reposição	1	16,67	0	0	4	66,67	1	16,67	6	100
Programas de <i>marketing</i>	1	33,33	1	33,33	1	33,33	0	0	3	100

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante a necessidade de informações gerenciais contábeis para apoio à gestão estratégica e obtenção de vantagem competitiva sustentável, buscou-se investigar aqui se os gestores dos hotéis de grande, intermediário, médio e de pequeno porte de Curitiba e região metropolitana utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que deem suporte às decisões estratégicas.

Quanto aos pontos suscitados no problema deste artigo, questionando se os gestores dos hotéis utilizam informações de custo para desenvolver e implementar estratégias gerenciais, e se os sistemas de Contabilidade de custos e gerencial desenvolvidos nos hotéis estão conseguindo fornecer informações

Com relação às atividades de apoio, observou-se que não existe uma tendência significativa, apenas na recepção e comunicação, uma discreta ênfase para a diferenciação, por serem áreas de contato com o cliente. Referindo-se à análise da cadeia de valor, a pesquisa revelou que informações estratégicas, como custos de satisfazer clientes e custos de fornecedores, não são levantadas pelos gestores.

Neste estudo, foram observadas algumas limitações, como o pequeno número de hotéis investigados e as próprias respostas dos gestores hoteleiros entrevistados, fatores que restringem os resultados obtidos nesta pesquisa à amostra do estudo. Como sugestões para futuras pesquisas, pode-se destacar a ampliação do estudo a uma amostra mais significativa; replicar

o estudo para outros setores de serviços, uma vez que haja um interesse maior para a gestão de custos no ramo de negócio, o que daria também resultados importantes para a consolidação da literatura sobre gestão estratégica de custos; uma investigação exploratória sobre os motivos que influenciam os gestores a utilizar informações de custos estratégicos nas decisões gerenciais no ramo de serviços.

REFERÊNCIAS

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

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

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

BRASIL. Ministério do Turismo. EMBRATUR. *Boletim de Desempenho do Turismo Fevereiro 2007*. Ano IV. n. 13. Disponível em: <http://200.189.169.141/site/br/dados_fatos/conteudo/boletim.php?in_secao=291>. Acesso em: 20 mar. 2007.

CHANDLER, A., *Strategy and Structure*. MIT Press, Cambridge, MA, 1962.

COBRA, M. *Marketing de turismo*. São Paulo: Cobra Editora, 2001.

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

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

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

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

KOTLER, P. *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

