

As informações de custos no suporte as atividades de marketing de serviços: uma vantagem competitiva no setor hoteleiro

Ivonaldo Brandani Gusmão (UNICENTRO) - ivonaldo@unicentro.br

Valdir Michels (UNICENTRO) - valdirmichels@yahoo.com.br

Carlos Alberto Kühn (UNICENTRO) - ckuhl@unicentro.br

Resumo:

O objetivo deste artigo é conhecer as relações entre marketing no setor hoteleiro e a utilização das informações de custos para fins estratégicos nesse segmento da prestação de serviços e o suporte que pode ser evidenciado nas atividades de serviços em sua demanda específica no setor de hotelaria. O setor de hotelaria para desenvolver o seu produto ou serviço, precisa atribuir-lhe preço, distribuí-lo ao mercado de consumidores e estimular a demanda de mercado, e para isso necessita reconhecer a importância destas estratégias para o desenvolvimento de seu negócio. Verifica-se a importância do setor de serviços de hotelaria na economia brasileira e este artigo busca identificar quais as estratégias são adotadas pelos gestores para as empresas desse segmento para manterem-se competitivas. A pesquisa justifica-se, ainda, pela carência de trabalhos específicos sobre o uso estratégico das informações de custos no processo de gestão estratégica de marketing em hotelaria. Frente a este quadro, este estudo teve como propósito verificar empiricamente se os gestores de empreendimentos hoteleiros de Curitiba e da região metropolitana aplicam os conceitos de marketing de serviços para desenvolver estratégias gerenciais voltadas as atividades de tomada de decisão. Verificou-se que no que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, que predomina a estratégia de diferenciação para as atividades fins como um todo. Quanto ao provimento de informações de custos estratégicos, os dados revelaram que os gestores hoteleiros pesquisados recebem mais informações de custos operacionais do que informações de custos relativos aos elos da cadeia de valor e ao mercado, focos de uma gestão estratégica.

Palavras-chave: *Custos de marketing. Custos nos serviços. Setor hoteleiro.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

As informações de custos no suporte as atividades de marketing de serviços: uma vantagem competitiva no setor hoteleiro

RESUMO

O objetivo deste artigo é conhecer as relações entre marketing no setor hoteleiro e a utilização das informações de custos para fins estratégicos nesse segmento da prestação de serviços e o suporte que pode ser evidenciado nas atividades de serviços em sua demanda específica no setor de hotelaria. O setor de hotelaria para desenvolver o seu produto ou serviço, precisa atribuir-lhe preço, distribuí-lo ao mercado de consumidores e estimular a demanda de mercado, e para isso necessita reconhecer a importância destas estratégias para o desenvolvimento de seu negócio. Verifica-se a importância do setor de serviços de hotelaria na economia brasileira e este artigo busca identificar quais as estratégias são adotadas pelos gestores para as empresas desse segmento para manterem-se competitivas. A pesquisa justifica-se, ainda, pela carência de trabalhos específicos sobre o uso estratégico das informações de custos no processo de gestão estratégica de marketing em hotelaria. Frente a este quadro, este estudo teve como propósito verificar empiricamente se os gestores de empreendimentos hoteleiros de Curitiba e da região metropolitana aplicam os conceitos de marketing de serviços para desenvolver estratégias gerenciais voltadas as atividades de tomada de decisão. Verificou-se que no que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis de médio e grande porte, que predomina a estratégia de diferenciação para as atividades fins como um todo. Quanto ao provimento de informações de custos estratégicos, os dados revelaram que os gestores hoteleiros pesquisados recebem mais informações de custos operacionais do que informações de custos relativos aos elos da cadeia de valor e ao mercado, focos de uma gestão estratégica.

Palavras-chave: Custos de marketing. Custos nos serviços. Setor hoteleiro.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e Serviços.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo conhecer as relações de marketing no setor hoteleiro e verificar se os gestores dos hotéis estão utilizando informações de custos para dar suporte à gestão estratégica de marketing, procurando investigar 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, como informação para a tomada de decisão.

Verifica-se que os gestores empresariais vêm buscando instrumentos gerenciais capazes de prover informações gerenciais estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva sustentável e uma das formas de garantir a continuidade operacional e o fortalecimento do posicionamento da empresa no mercado é a aplicação de técnicas de contabilidade gerencial como informação estratégica aliada ao marketing de serviços.

A contabilidade gerencial preconiza a utilização de informações de custos para apoio ao processo de gestão estratégica. Neste aspecto, torna-se indispensável que a contabilidade forneça ou coloque à disposição do gestor, informações de custos, de relevância estratégica, e que possam dar suporte às decisões tomadas na empresa, permitindo uma 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 no processo de gestão estratégica de marketing das empresas do setor hoteleiro.

Este estudo apresenta tanto relevância teórica quanto prática. Do ponto de vista teórico, busca consolidar a literatura desenvolvida na área de contabilidade gerencial e de marketing de serviços. Da perspectiva prática, busca verificar a aplicação das técnicas da contabilidade gerencial como ferramenta essencial para a obtenção de vantagem competitiva voltada ao marketing de serviços.

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 do marketing de serviços no ramo hoteleiro, e 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 gerar emprego e captação de recursos internacionais, por meio do turista. Além da importância deste setor para economia brasileira, estudos evidenciam o uso das informações de custos para desenvolver estratégias superiores e obter vantagem competitiva.

No desenvolvimento desse artigo, apresenta-se uma revisão da literatura e os fundamentos teóricos, abordando a gestão estratégica, a gestão de custos em empresas de serviços de 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 a utilização estratégica de informações de custos no processo da gestão estratégica e que os métodos gerenciais de gestão de custos podem criar vantagem competitiva auxiliando as empresas a vencer nos mercados altamente competitivos de hoje, surgiu o problema da presente pesquisa como parte desta preocupação.

Este estudo propõe-se a investigação das seguintes questões: Os gestores dos hotéis utilizam informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que podem ser aliadas ao marketing de serviços? Os sistemas de contabilidade de custos e gerencial desenvolvidos estão conseguindo fornecer informações contábeis gerenciais necessitados pelos gestores para administrarem suas empresas e competirem no mundo atual dos negócios?

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 MARKETING DE SERVIÇOS APLICADO EM HOTELARIA

Com a economia globalizada, o setor de turismo necessita vislumbrar novas soluções que possam atender aos anseios, desejos 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.

Mas o que é um serviço, como defini-lo e como diferenciar serviço ou produto?

Podemos definir que serviço é um desempenho, essencialmente intangível, que não resulta na propriedade de algo. O serviço pode ou não estar ligado a um produto físico. Assim, serviços são desempenhos no tempo e espaço que geram valor para o cliente.

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), no Brasil 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 de 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 têm voltado seu foco para o turismo de negócios, conforme descrito na Figura 1.

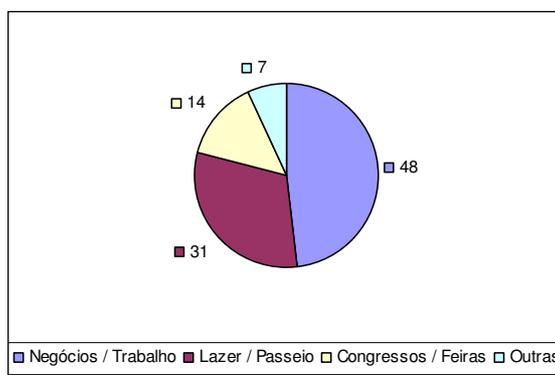


Figura 1 – Segmentação do mercado por motivo de hospedagem (%)

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 vêm se estruturando, 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 sua sobrevivência, num mercado tão volátil e de natureza intangível, e avaliar como os seus controles gerenciais podem auxiliar na tomada de decisão.

3.2 OS 4 P'S: PRODUTO, PONTO, PREÇO, PROMOÇÃO NO SETOR DE HOTELARIA

Para Kotler (1998, p. 30) o marketing é um processo social por meio do qual pessoas obtêm aquilo de que necessitam e o que desejam com a criação, oferta e livre negociação de produtos ou serviços.

Na visão do *American Marketing Association* (AMA) (2007) marketing é o processo de planejamento e execução desde a concepção, apreçamento, promoção e distribuição de idéias, mercadorias e serviços para criar trocas que satisfaçam os objetivos individuais e organizacionais.

No setor de negócios turísticos ter um bom produto é o primeiro e mais importante passo para atender as expectativas dos consumidores. Mas isto não basta, é 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 outros meios para disponibilizar o serviço ou produto, até o consumidor ou usuário final.

Para Cobra (2001, p. 46-47), por meio da promoção de vendas é preciso divulgar e promover o serviço que se quer vender seja ele um hotel, uma excursão, uma viagem de negócios ou mesmo um evento. E por fim, o preço é o fator chave de decisão de compra e para isso o vendedor deve saber confrontar o preço utilizando essa arma para valorizar o produto ofertado ou mesmo para estimular a compra.

3.2.1 HOTEL: PRODUTO OU SERVIÇO?

Para Kotler (1998, p. 412), serviço deve ser definido como “qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer a outra que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de nada”.

Segundo Levitt (1990, p. 105) para entender a diferença entre produto e serviço, deve-se “mudar as palavras para tangíveis” e “intangíveis”.

Para entender essas definições, podemos afirmar que os produtos tangíveis podem ser diretamente experimentados, isto é, vistos, tocados, degustados e testados, e os produtos intangíveis raramente podem ser experimentados ou testados antecipadamente. Portanto, se a fonte do benefício essencial é mais tangível do que intangível, ele é considerado um produto, se esse benefício é mais intangível do que tangível, ele é considerado um serviço.

O hotel deve ser considerado uma rede de serviços e produtos? Para responder esse questionamento temos que 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 oferecer uma estrutura adequada aos desejos e 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.

A partir dessas afirmações percebe-se que a qualidade do serviço é a base do marketing de serviços, pois o produto é o desempenho do serviço oferecido pela empresa é que consolida a competitividade, atraindo a confiança do cliente, o que proporciona um reforço da marca, publicidade, vendas e preços.

3.3 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 têm imposto às empresas considerarem 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 tem despertado 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 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 acaba criando 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 estratégicos no processo da gestão empresarial é de grande ênfase para uma boa condução do negócio, pois, o planejamento estratégico tornou-se 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 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, gerada sob o enfoque estratégico, aumenta as chances de um bom desempenho do sistema de gestão estratégica da empresa, e o impacto positivo da informação contábil gerencial no sistema de gestão estratégica se traduz pelo ajustamento da empresa com o ambiente externo, ou seja, um bom posicionamento no mercado.

3.4 GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

Historicamente, as técnicas e práticas de contabilidade de custos têm sido 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) afirma 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 às 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 dispendo de um sistema de custos eficaz, o hotel agrega ao seu processo decisório uma informação extremamente 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 processo de planejamento, execução e controle, adequando-se, assim, 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 atuava as empresas tem representado um fator que propiciou a falta de preocupação com a administração dos custos por parte dos gestores e, diante de um mercado em que não existia uma pressão competitiva, os gerentes das empresas de serviços encontravam-se livres para reduzir custos, melhorar a qualidade e eficiência das operações, introduzir novos produtos que geram lucros, ou para eliminar produtos e serviços que incorriam em prejuízos. (ATKINSON *et al*, 2000, p.50)

Garrison e Noreen (2001, p.39) esclarecem que nas decisões empresariais, cada alternativa tem determinados custos e vantagens que precisam ser comparados com os das demais alternativas oferecidas. Um dos conceitos mais importantes da tomada de decisões é representado pelos custos relevantes, que são custos que vão ser incorridos no futuro e apresentarão diferenças nas linhas de ação alternativas. Enfatiza-se o futuro porque as decisões lidam com o que vai acontecer, o que já aconteceu não pode ser alterado. (HORNGREN *et.al*, 2000, p. 270).

Hansen e Mowen (1992, p. 459) destacam que escolhendo entre duas alternativas, só os custos relevantes deveriam ser considerados para a decisão. Custos relevantes são custos futuros que diferem pelas alternativas. Todas as decisões se relacionam ao futuro; e adequadamente, somente custos futuros podem ser relevantes a decisões. No processo de gestão empresarial, a análise de custos deve estar baseada nas decisões tomadas e seus impactos futuros.

Dentro da perspectiva da relevância dos custos na tomada de decisões gerenciais, Maher (2001, p. 467) traz a análise diferencial de custos como uma valiosa ferramenta gerencial, assim define esta como o processo de estimar receitas e custos de cursos de ação alternativos, e de comparar essas estimativas com o *status quo*.

Com o aumento da pressão competitiva, os gerentes das empresas de serviços requerem informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos para implementar estratégias gerenciais, fortalecer o posicionamento das empresas no mercado, enfim, criar vantagem competitiva sustentável. Portanto, torna-se indispensável que os gestores administrem custos levando em conta a competitividade do setor, adotando uma visão menos tradicional da gestão de custos e ter como desafio a mudança do paradigma da contabilidade gerencial tradicional para a contabilidade gerencial estratégica.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para alcançar o objetivo proposto, esta pesquisa considera a seguinte classificação: quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa exploratória; quanto ao processo da pesquisa: quantitativa e qualitativa; e quanto ao resultado da pesquisa: aplicada; quanto à lógica da pesquisa: indutiva e utiliza ferramentas estatísticas. Para a análise dos dados deste artigo, foi utilizado o software *Statistical Package for the Social Scienses* (SPSS) Versão 13.

Esta pesquisa ainda caracteriza-se, quanto aos fins, como sendo uma pesquisa 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, caracteriza-se como sendo uma pesquisa de campo. Trata-se de uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. (VERGARA, 2000, p. 47).

Par atingir os objetivos estabelecidos, foi realizado uma pesquisa de campo para avaliar enunciados descritivos sobre a população. A pesquisa realizada no segundo semestre de 2007, entre os meses de agosto e setembro, 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.

Quanto ao envio do questionário, primeiramente, foram levantados os nomes de todos os hotéis de Curitiba e região metropolitana, por meio de pesquisa junto a Secretaria de Turismo do Estado do Paraná, buscando não somente verificar a quantidade de empresas do ramo hoteleiro, mas seus respectivos e-mails e endereços para contato. Após, esta primeira etapa, foi enviada por meio de 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 localizada em Curitiba e região metropolitana, de acordo com os critérios de classificação da EMBRATUR.

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 da pesquisa

Descrição	Empresas	
	Qtde	%
Total de hotéis selecionados para contato	101	100
Hotéis que tem página na Internet, mas não tem e-mail	11	10,89
Hotéis com razão social diferentes, mas com mesmo e-mail	4	3,96
Hotéis que não receberam a pesquisa por estarem com e-mail desatualizados	24	21,78
Hotéis que alegaram política de não responder a pesquisa, e que não atenderam aos telefonemas e e-mails.	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

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 para contato, e 3,96%, são hotéis que apresentam razão social diferente, mas com o mesmo e-mail. Dos hotéis que tem e-mail, 21,78% não receberam a pesquisa devido ao 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.

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 correspondem 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 devido a sua representatividade.

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 do hotel em unidades habitacionais		Número de respondentes	
Porte	Número de Unidades Habitacionais (UH)	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

Os dados coletados da pesquisa de campo foram tratados de forma quantitativa e qualitativa. Quanto à primeira forma, recorreu-se à estatística descritiva e sua análise foi realizada através de tabulação dos dados no SPSS - Statistical Package for the Social Sciences versão 13.

O questionário foi dividido em 6 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; Parte 4 – Fluxo de informações que alimentam a tomada de decisões estratégicas; Parte 5 – Fluxo de informações sobre marketing; e Parte 6 – Relação à divulgação de sua empresa e seus produtos.

5 ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

O questionário foi dirigido ao diretor administrativo-financeiro ou função equivalente, visando direcioná-lo ao responsável pelo fornecimento de informações à administração. Para verificação sobre a clareza e precisão das questões e também das alternativas 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.

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, ao grau de instrução, ao tempo de atuação do respondente no mercado e à 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%, como sócio 28,21%, como proprietário 7,69%, como assistente de gerência 5,13% e na função desempenhado por 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
Familiar	1	2,56
Total	39	100

Com relação ao tempo de atuação do gestor no mercado, a Tabela 4 revela que a frequência maior encontra-se no intervalo de 5 a 10 anos, correspondendo a 35,90%. Segue-se o intervalo de 0 a 5 anos e de 10 a 15 anos, ambos, apresentando uma frequência de 23,08%, mostrando uma participação considerável dos gestores menos experientes no mercado, na amostra pesquisada. Os gestores que se encontram na faixa de 15 a 20 anos equivalem a 12,82%, enquanto os que atuam há mais de 20 anos correspondem a 5,13%, representando a menor frequência.

Tabela 4 – Tempo de atuação do respondente no mercado de hotelaria

Tempo de atuação no mercado	Número de respondentes	
	n	%
De 0 a 5 anos	9	23,08
De 5 a 10 anos	14	35,90
De 10 a 15 anos	9	23,08
De 15 a 20 anos	5	12,82
Acima de 20 anos	2	5,13
Total	39	100

Quanto ao grau de instrução dos gestores entrevistados, a Tabela 5 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 representa 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 5 – 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

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 as atividades fins do hotel, a Tabela 6 mostra os seguintes resultados para cada atividade fim do hotel, segundo os gestores respondentes da pesquisa:

a) 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;

b) 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;

c) 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 baixo custo para atender a esse quesito; e

d) 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 a estratégia 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.

Tabela 6 - O posicionamento estratégico orientado as 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	39	100	39	100	39	100

A Tabela 7 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 afirmaram 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 captação do mesmo, 30,77% utilizam como estratégia o baixo custo e 35,90% na diferenciação de serviços.

No setor de governança, a estratégia de 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% afirmou que adota a diferenciação e 5,13% a focalização.

Tabela 7 - 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	39	100	39	100	39	100

5.3 PARTE 3 – USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA FINS ESTRATÉGICOS

Na Tabela 8 são apresentados os dados do posicionamento estratégico orientado as atividades no setor hoteleiro segmentando os dados descritos na Tabela 6 e 7, por porte dos hotéis, de acordo com a classificação descrita na Tabela 2.

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
Custos de satisfazer clientes	3	7,69	26	66,67	4	10,26	6	15,38	39	100

5.4 PARTE 5 – FLUXO DE INFORMAÇÕES SOBRE MARKETING

Nesta parte descreve-se a importância do fluxo de informações sobre os custos de marketing no setor de hotelaria. Observa-se que o marketing no setor de hotelaria é um processo de planejamento e execução desde a concepção, apreçamento, promoção e distribuição de idéias, mercadorias e serviços, para criar trocas que satisfaçam os objetivos individuais e organizacionais dentro de um hotel.

Na Tabela 12 são apresentados os dados referentes ao entendimento dos respondentes sobre a necessidade das informações de marketing no suporte as atividades do hotel.

A análise dos dados da Tabela 12 nos indica que quanto à política de mercado da empresa, para os hotéis de porte intermediários 30,77% visam à qualidade dos produtos independente do preço, seguido pelos de médio porte com a mesma porcentagem. Para os de pequeno e grande porte, apenas 23,08% e 15,38%, respectivamente, visam esse aspecto.

Tabela 12 - Fluxo das informações sobre marketing no hotel por porte (%)

Qual a política de mercado da empresa	Grande Acima de 100 UH		Intermediário De 71 a 99 UH		Médio De 41 a 70 UH		Pequeno Até 40 UH		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Visa qualidade dos produtos independente do preço	2	15,38	4	30,77	4	30,77	3	23,08	13	100
Trabalha com produtos/preços populares	2	12,50	6	37,50	1	6,25	7	43,75	16	100
Trabalha com produtos de diferentes qualidades e preços (clientes de classes socioeconômica variadas)	4	40,00	5	50,00	0	0,00	1	10,00	10	100

Qual o procedimento na formação de preços de seus produtos e serviços	Grande Acima de 100 UH		Intermediário De 71 a 99 UH		Médio De 41 a 70 UH		Pequeno Até 40 UH		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Adiciona um percentual que você considera como uma boa margem de rentabilidade para seus produtos	1	14,29	2	28,57	2	28,57	2	28,57	7	100,0
Adiciona um percentual correspondente aos custos operacionais mais o lucro desejado	4	12,50	9	28,13	11	34,38	8	25,00	32	100,0
Faz uso de política diferenciada para cada produto, variando o percentual de lucro/ preço de cada mercadoria	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,0

Qual o procedimento na determinação de preços de vendas nas promoções	Grande Acima de 100 UH		Intermediário De 71 a 99 UH		Médio De 41 a 70 UH		Pequeno Até 40 UH		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Vende pelo preço que pagou ao fornecedor	1	12,50	2	25,00	2	25,00	3	37,50	8,00	100,0
Retira sua margem de lucro que adicionou anteriormente ao preço de venda	2	10,00	6	30,00	7	35,00	5	25,00	20,00	100,0
Recalcula seu preço de venda para a promoção eliminando alguns custos fixos	1	9,09	2	18,18	4	36,36	4	36,36	11,00	100,0

No questionamento se o hotel trabalha com produtos ou preços populares, os respondentes afirmaram que sim para, 43,75% dos pequenos, 37,5% dos intermediários, 12,5% dos grandes e 6,25% dos médios.

Quanto se o hotel trabalha com produtos de diferentes qualidades e preços para clientes de classe socioeconômica variadas, afirmaram que sim, 50% dos intermediários, 40% para os grandes e 10% para os hotéis de pequeno porte.

Quanto aos procedimentos na formação de preços de seus produtos e serviços, os gestores responderam que adicionam um percentual que considera como uma boa margem de rentabilidade para os seus produtos, para 28,57% nos hotéis de porte intermediário, médio e pequeno e de 14,29% para os de grande porte.

Em relação se os gestores adicionam um percentual correspondente aos custos operacionais mais o lucro desejado, afirmaram que sim, 34,38% dos médios, 28,13% dos intermediários, 25% dos pequenos e 12,50% dos hotéis de grande porte.

Quanto ao hotel fazer uso de uma política diferenciada para cada produto, variando o percentual de lucro/preço de cada mercadoria, nenhum dos hotéis por porte respondeu, indicando que os gestores dos hotéis não trabalham com margens de lucro diferenciada por setor de atividades ou de áreas.

No que se refere aos procedimentos na determinação de preços de vendas nas promoções, os gestores responderam que:

a) vende ao preço pelo que pagou ao fornecedor: responderam que sim, 37,50% dos hotéis de pequeno porte, seguidos de 25% para os intermediários e médios e 12,50% para os de grande porte.

b) retira sua margem de lucro que adicionou anteriormente ao preço de venda: responderam que sim, 35% dos médios, 30% dos intermediários, 15% dos pequenos e 10% dos hotéis de grande porte.

c) recalcula seu preço de venda para a promoção eliminando alguns custos fixos: responderam que sim, 36,36% para os médios e pequenos, seguidos de 18,18% para os intermediários e 9,09% dos hotéis de grande porte.

Quando os respondentes foram questionados sobre se o hotel possui política de investimento em comunicação, 43,59% responderam que sim, e 56,41% responderam que não. Se a empresa mensura os resultados obtidos com promoções, 20,51% responderam que não e 79,49% responderam que não.

A análise das respostas obtidas revela que a grande maioria dos gestores está preocupada em dispor de informações relacionadas ao custo efetivo dos serviços prestados ao hóspede.

5.5 PARTE 6 – RELAÇÃO À DIVULGAÇÃO DE SUA EMPRESA E SEUS PRODUTOS

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

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

No setor de lavanderia, foram identificados 16 hotéis que trabalham com este serviço,

destes, 68,80% adotam o baixo custo, 62,50% a diferenciação e 43,80% a focalização. Também na área de comunicação, 16 empresas responderam que adotam alguma estratégia neste setor. As frequências das estratégias adotadas nesta área revelam que os hotéis utilizam-se dos três tipos de estratégia genérica, apesar da maior concentração na estratégia de diferenciação. A porcentagem de 68,80% afirmou que adotam a diferenciação e 50% o baixo custo e a focalização. A respeito da estratégia escolhida nas atividades de apoio, constata-se que os gestores adotam primeiro a estratégia de diferenciação em todas as atividades, especialmente as de maior contato com o cliente, com exceção da lavanderia, que dá ênfase ao menor custo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O marketing de serviços apresenta-se hoje como uma disciplina fundamental para a empresa moderna no varejo de serviços, diariamente prestados a inúmeros clientes, e as empresas são obrigadas a repensar continuamente sua forma de atuação. Pensar em marketing de serviços é pensar em valor através do desempenho e a empresa de serviço deve buscar sua diferenciação ao planejar estrategicamente seus produtos e serviços de forma a estabelecer condições que criem barreiras competitivas duráveis. Portanto, o marketing de serviços não deve ser confundido com propaganda ou simplesmente vendas, mas deve lidar com os problemas de uma organização que produz serviços que satisfazer as necessidades de um determinado grupo de pessoas.

Quanto às questões levantadas 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 contábeis gerenciais necessitados pelos gestores para administrarem suas empresas e competirem 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 fins como um todo. Quanto ao provimento de informações de custos estratégicos, 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.

Em relação à percepção dos gestores sobre a utilidade das informações sobre custos operacionais, de fornecedores e de clientes para fins estratégicos 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.

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.

Mais do que uma aplicação tática do marketing em serviços, este exige uma estratégia de gestão. Um serviço, no final das contas, como compra de uma promessa, será julgado por aquilo que for capaz de entregar. O desafio aqui lançado, portanto, é o de unir a operação, a gestão do serviço, ao marketing. Somente assim uma empresa será capaz de prometer e entregar um serviço de alta confiabilidade ao mercado. Mais do que uma questão técnica, o marketing de serviços é um desafio de implementação.

REFERÊNCIAS

- AMERICAN MARKETING ASSOCIATION. Disponível em: www.marketingpower.com. Acesso em: 16 ago. 2007.
- 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 2007**. Ano IV. nº 13. Disponível em : http://200.189.169.141/site/br/dados_fatos/conteudo/boletim.php?in_secao=291. Acesso em: 20 mar. 2008.
- CHANDLER, A., **Strategy and Structure**. MIT Press, Cambridge, MA, 1962.
- COBRA, M. **Marketing de turismo**. 1. ed. 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.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Erick W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HANSEN, Don R.; Mowen. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Tradução: Ivo Korytowski. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KIM, Byeong Y.; OH, Haemoon. **How do hotel firms obtain a competitive advantage?** International Journal of Contemporary Hospitality Management, v.16, n 1, p. 65-71, 2004.
- KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- LEVITT, T. **A imaginação de marketing**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OKUMUS, Fevzi. **Can hospitality researchers contribute to the strategic management literature?** International Journal of Hospitality Management, 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, 34, Set-Out, 2002.
- ROCHA, Welington. **Gestão Estratégica**. In : Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- 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.