

# **Orientação empreendedora, custos e desempenho organizacional: um estudo em hotéis do Brasil e da Venezuela**

**Suzete Antonieta Lizote** (UNIVALI) - lizote@univali.br

**Miguel Angel Verdinelli** (UNIVALI) - nupad@univali.br

**Euselia Paveglio Vieira** (UNIJUI) - euselia@unijui.edu.br

**Adriana Olivares Perez** (IVC) - adolivares1@hotmail.com

**Sabrina do Nascimento** (UFSC) - sabnascimento@gmail.com

## **Resumo:**

*Esta pesquisa objetivou avaliar a relação entre orientação empreendedora e desempenho considerando como essas organizações realizam a gestão de custos. Os dados obtiveram-se junto à hotelaria brasileira e venezuelana por meio de uma survey com questionário, que levantava a percepção dos gestores. Os custos foram trabalhados segundo o método utilizado para estimá-los, o critério de precificação da diária, os principais custos de hospedagem e em relação a sua utilidade. Ao total recolheram-se 112 questionários de hotéis localizados em 16 cidades da Região Sul do Brasil e 92 questionários de 18 cidades da Venezuela. Os dados obtidos analisaram-se estatisticamente empregando a Anova e por meio da análise de correlação de Spearman. Os resultados indicam que a orientação empreendedora se associa parcialmente com o desempenho. Contudo, para os hotéis brasileiros verifica-se que os que adotam o método de custeio baseado em atividades e formam o preço considerando os valores de mercado são os que possuem respectivamente maior orientação empreendedora e desempenho. Na Venezuela isso se corrobora para os que utilizam o método absorção para custeio e o de custos totais para a precificação.*

**Palavras-chave:** *Orientação empreendedora. Desempenho. Custos.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Orientação empreendedora, custos e desempenho organizacional: um estudo em hotéis do Brasil e da Venezuela**

### **Resumo**

Esta pesquisa objetivou avaliar a relação entre orientação empreendedora e desempenho considerando como essas organizações realizam a gestão de custos. Os dados obtiveram-se junto à hotelaria brasileira e venezuelana por meio de uma *survey* com questionário, que levantava a percepção dos gestores. Os custos foram trabalhados segundo o método utilizado para estimá-los, o critério de precificação da diária, os principais custos de hospedagem e em relação a sua utilidade. Ao total recolheram-se 112 questionários de hotéis localizados em 16 cidades da Região Sul do Brasil e 92 questionários de 18 cidades da Venezuela. Os dados obtidos analisaram-se estatisticamente empregando a Anova e por meio da análise de correlação de Spearman. Os resultados indicam que a orientação empreendedora se associa parcialmente com o desempenho. Contudo, para os hotéis brasileiros verifica-se que os que adotam o método de custeio baseado em atividades e formam o preço considerando os valores de mercado são os que possuem respectivamente maior orientação empreendedora e desempenho. Na Venezuela isso se corrobora para os que utilizam o método absorção para custeio e o de custos totais para a precificação.

Palavras-chave: Orientação empreendedora. Desempenho. Custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio as decisões.

### **1 Introdução**

A orientação empreendedora pode ser considerada como um constructo da gestão estratégica das empresas. É um conceito que tem emergido no contexto organizacional com a finalidade de investigar o espírito empreendedor nas empresas e como isto influencia nos processos estratégicos e de desempenho (RAUCH *et al.*, 2009). Assim, diversos estudos têm sido direcionados a pesquisar sua relação com as vantagens competitivas e a melhoria dos desempenhos.

Com um incremento constante da concorrência, devido à internacionalização dos mercados, o ambiente de negócios na atualidade tem induzido à adoção de ações empreendedoras na definição das estratégias empresariais, tornando-se um fator essencial para o sucesso das firmas (DESS *et al.*, 1997). Ganha destaque, então, atuar proativamente na identificação de oportunidades e ameaças, realizar inovações seja em produtos ou serviços e assumir os riscos implícitos, com a finalidade desenvolver o gerenciamento do crescimento (COVIN *et al.*, 2006). Em conjunto com essas características básicas, conforme as circunstâncias e o tipo de organização, é possível identificar outras práticas e atividades, incluindo ações autônomas dos departamentos da empresa ou atitudes agressivas em relação aos concorrentes (LUMPKIN; DESS, 1996; HUGHES; MORGAN, 2007).

Entretanto, um aspecto que não tem sido considerado com a mesma ênfase nas pesquisas é como os métodos de custeio e os mecanismos de precificação se relacionam com as estratégias empreendedoras das entidades. Sem dúvidas, para competir no contexto ambiental presente continua a ser determinante um gerenciamento eficiente dos custos. Mas, ao assumir uma orientação empreendedora, na análise do planejamento e da definição das estratégias devem-se incluir as ações proativas e seus riscos implícitos.

No cenário descrito surge a seguinte pergunta de pesquisa: *Que relações se verificam entre a orientação empreendedora que dispõem os hotéis e seu desempenho organizacional levando em conta o gerenciamento de custos que efetuam?*

No intuito de dar resposta a tal questionamento estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos; 1) medir a orientação empreendedora a partir da proposta de Covin e Slevin (1989); 2) mensurar o desempenho por meio da percepção dos gestores em comparação aos concorrentes mais próximos; e, 3) avaliar se o gerenciamento de custos influencia na relação entre os constructos ou neles individualmente.

Com o presente estudo buscou-se obter novas evidências empíricas sobre as relações entre os construtos mencionados. Sua consecução, além de original para as organizações foco da pesquisa ao trazer como um dos determinantes o gerenciamento dos custos, possui relevância prática para a melhoria do funcionamento dos hotéis. Por outro lado, as proposições de articulações teóricas, ainda pouco trabalhadas em estudos empíricos da realidade brasileira e venezuelana justificam o interesse acadêmico.

## **2 Marco teórico**

Nesta seção apresenta-se o marco teórico definido como necessário à compreensão da abordagem adotada. Para tanto, se abordarão os seguintes temas: orientação empreendedora, gestão de custos e desempenho organizacional.

### **2.1 Orientação empreendedora**

No atual contexto organizacional, o ambiente de negócios tem exigido dos gestores atuação proativa na identificação de oportunidades e ameaças, com a finalidade de obter informações e formular estratégias que auxiliem no processo de tomada de decisões. Para competir nesse tipo de ambiente, adotar uma abordagem empreendedora na elaboração de estratégias torna-se um fator essencial para o sucesso das empresas (DESS *et al.*, 1997). Tal abordagem também tinha sido definida como postura empreendedora (COVIN; SLEVIN, 1989) e como orientação empreendedora (MILLER, 1983; LUMPKIN; DESS, 1996).

A orientação empreendedora (OE) surgiu como um conceito importante para pesquisar o espírito empreendedor nas organizações, bem como sua influência nos processos estratégicos e de desempenho (RAUCH *et al.*, 2009). Inicialmente foi interpretada como uma qualidade particular do proprietário ou gestor, ou seja, alguém que, por meio da implementação de ações corporativas, desafiava as incertezas ambientais. Entretanto, para Miller (1983) a orientação empreendedora devia ser interpretada como uma característica das empresas, indo além do desempenho de um único indivíduo.

Segundo Covin *et al.* (2006) a OE é mais percebida como um modo de gerenciamento da organização do que como uma característica de seus projetos empreendedores, em particular pelo gerenciamento do crescimento. Que foi definido por Rauch *et al.* (2009) como uma capacidade distintiva para o crescimento constante e rentável. Isto é, “[...] a OE e o gerenciamento empreendedor são termos utilizados para caracterizar uma organização empreendedora, uma organização com postura empreendedora” (FREITAS *et al.*, 2012, p. 164).

A orientação empreendedora, segundo Robinson *et al.* (1991), inclui várias extensões: práticas, processos, tomadas de decisões e atividades que levam à criação ou recriação de um empreendimento. Considera-se no conceito, ainda, a predisposição para assumir riscos e inovar, agir com autonomia, tendência a ser agressivo em relação aos concorrentes e a proatividade em relação às oportunidades de mercado (LUMPKIN; DESS, 1996; HUGHES; MORGAN, 2007).

Os estudos sobre a OE iniciaram com Miller (1983). Sua proposição inicial contempla três dimensões. (1) inovatividade: que reflete a tendência da organização em apoiar novas ideias, experimentos, novidades e processos criativos que possam resultar em novos processos, produtos ou serviços (LUMPKIN; DESS, 1996); (2) proatividade: que se relaciona com uma perspectiva de futuro, por meio da qual as empresas procuram antecipar

oportunidades para desenvolver e introduzir novos serviços ou produtos no mercado, visando obter vantagem competitiva (MILLER, 1983); e, (3) assunção de riscos: uma dimensão que, segundo Venkatraman (1989), reflete o grau de risco em decisões de alocação de recursos, assim como na escolha de produtos e mercados.

A partir do estudo pioneiro de Miller, foram Lumpkin e Dess (1996) os que propuseram mais duas dimensões para a OE: agressividade e autonomia. A primeira se manifesta quando se busca alcançar, a qualquer custo, uma maior participação de mercado (VENKATRAMAN, 1989) e também se revela como uma resposta a ameaças no ambiente de negócios (LUMPKIN; DESS, 2001) Já a autonomia verifica-se quando o empreendedor deve tomar decisões pelo uso de recursos, no estabelecimento de objetivos, na escolha de estratégias de ação ou na procura de oportunidades relevantes, dentre outras ações (LUMPKIN; COGLISER; SCHNEIDER, 2009).

Lumpkin e Dess (1996) identificaram que coexistia uma tendência superficial de assumir a orientação empreendedora como algo essencial e positivo para o desempenho organizacional. Esses autores comentaram que o fato de haver diferenças de empreendedorismo entre uma organização e outra pode ser decorrente da combinação de vários fatores: individuais, organizacionais e ambientais. Esta última variável poderia moderar ou mediar à relação da OE com o desempenho. Contudo, independente do como afete o ambiente, diversas pesquisas têm demonstrado uma relação positiva entre esses constructos (COVIN; SLEVIN, 1991; ZAHRA, 1993; LUMPKIN; DESS, 1996; WIKLUND; SHEPHERD, 2005; FERNANDES; SANTOS, 2008; RUNYAN *et al.*, 2008).

## 2.2 Gestão de custos

A gestão de custos é uma importante ferramenta para a tomada de decisões nas empresas. Ela permite uma melhor visualização dos gastos, ao identificar as atividades envolvidas na prestação de serviço, exercendo uma ação eficaz de controle de custos. Neste cenário, Hansen e Mowen (2001, p. 31) relatam que “o aumento da concorrência tornou os gestores nesse setor mais consciente da necessidade de usar informações contábeis para o planejamento, o controle e as tomadas de decisão”.

É considerável destacar que a tomada de decisão com base nas análises de custos não deve focar o curto prazo. Os efeitos de suas decisões serão percebidos tanto no presente quanto em longo prazo e ainda estarão resguardadas na escolha da alternativa que proporciona maior vantagem competitiva. Tal afirmação é amparada por Bruni e Famá (2004, p. 237) “a ênfase da análise de custos deve estar baseada nas decisões tomadas e seus efeitos subsequentes”. Nota-se, que é de grande importância a geração das informações, assim como o seu uso eficaz e o fornecimento de subsídios durante todo o processo de gestão de negócios. Hansen e Mowen (2001, p. 31) evidenciam que “Com a sua procura por melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará a sua demanda por informações de gestão de custos”.

No caso de serviços, torna-se difícil mensurar a sua importância, como também de fazer atribuição de valores. Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 338), “a prestação de serviços, quase sempre envolve aspectos intangíveis, diferentemente da produção física de determinado produto material ou tangível”. Essas informações são essenciais para o planejamento de ações futuras, além de comunicar aos gestores os dados de origem econômica e financeira da instituição. Neste cenário, Hansen e Mowen (2001, p. 34) contribuem relatando que “a mensuração e os relatórios de custos da qualidade são características-chaves dos sistemas de gestão de custos tanto para setores de manufatura quanto de serviços”. Com a mensuração, os administradores podem efetuar o controle dos custos, visando determinar a rentabilidade da empresa. O controle, assim como o planejamento em qualquer instituição, é indispensável.

Por isso, Hansen e Mowen (2001, p. 123) descrevem que “os gestores devem ser capazes de rastrear os custos dos serviços prestados tão precisamente quanto devem rastrear os custos dos produtos manufaturados”. As instituições que priorizarem o tempo, a qualidade e a eficiência na produção de bens ou na execução de seus serviços, estarão agregando valor ao produto e, desta forma, alcançarão a vantagem competitiva para com seus concorrentes. Consoante a isso, os mesmos autores reforçam que “Para assegurar e manter uma vantagem competitiva, os gestores enfatizam o tempo, a qualidade e a eficiência” (2001, p.31).

A gestão de custos vem ganhando cada vez mais importância nas empresas devido a grande concorrência existente na maior parte dos mercados na atualidade. Isto torna difícil para a organização definir seus preços de venda e, portanto, segue o preço definido pelo “mercado”. Assim, a gestão de custos possibilita aos administradores ter uma visão mais realista e meios de melhor gerenciá-los, tornando possível concorrer em mercados altamente competitivos através da sua redução (KOLIVER, 2009). Algumas ferramentas são imprescindíveis para essa finalidade, incluindo os métodos de custeio, os quais permitem a correta alocação dos custos incorridos pela empresa.

O método de custeio de absorção é uma poderosa ferramenta gerencial, pois permite uma visão horizontal dos custos, visto que ele é capaz de captar todos os custos referentes a um único produto ou processo que possui suas atividades realizadas em mais de um departamento. Dessa forma, possibilita uma visão mais ampla dos gestores, que passam a possuir mais dados para embasar suas decisões. Martins (2008) descreve que a partir da visualização dos processos, verificam-se quais atividades são passíveis de reestruturação, para que melhorem o desempenho da empresa como um todo. O método de custeio variável por sua vez, aloca apenas os custos variáveis aos produtos, deixando os custos fixos separados, considera-os como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) existem três razões para utilizar o custeio variável para fins gerenciais: i) os custos fixos independem da fabricação de produtos, ou do aumento ou redução da quantidade produzida dos mesmos; ii) o rateio destes custos é arbitrário, em maior ou menor grau, podendo uma simples modificação na base para rateio, transformar um produto rentável em não rentável; e, iii) pelo fato de que as modificações no volume de produção possam reduzir os custos fixos por unidade de produto, a simples variação na quantidade produzida altera o custo do produto. Este método é útil para a tomada de decisões na fixação de preços, quantidade produzida e determinação de *mix* de produtos.

A partir da aplicação dos dois métodos de custeio é possível analisar custo, volume e lucro (C/V/L). Segundo Wernke *et al.* (2011) a partir da adoção do custeio variável a empresa torna possível a utilização da análise C/V/L e, conseqüentemente, o aproveitamento dos benefícios. Seu objetivo é relacionar os custos, as quantidades vendidas e os preços, servindo como uma ferramenta gerencial de auxílio à tomada de decisão. Segundo Bornia (2010, p.54) “esta análise consiste de um conjunto de procedimentos capaz de determinar a influência no lucro derivada de alterações nas quantidades vendidas e nos custos”.

Dentro do conjunto de ferramentas necessárias à análise C/V/L encontra-se também o Ponto de Equilíbrio (PE) – conhecido também como ponto de nivelamento ou ponto de ruptura (*break-even*). Segundo Berti (2010, p.149) “ponto de equilíbrio é o momento em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos e despesas totais.” Souza, Borgert; Richartz (2011) complementarmente afirmam ser o cálculo do ponto de equilíbrio é “um dos principais elementos da análise custo-volume-lucro (CVL), constituindo-se num instrumento de tomada de decisão gerencial que utiliza como dados a interação entre receitas totais e gastos totais resultante da aplicação do método de custeio variável”. A partir deste conceito pode-se perceber que esta ferramenta é muito útil para análise gerencial de uma empresa, visto que calculando o ponto de equilíbrio pode-se perceber se a empresa no momento está operando com lucro ou com prejuízos. A realização

da análise dos dados obtidos por meio da utilização do PE é muito simples, segundo Sandroni *apud* Berti (2010, p.150) “o ponto de equilíbrio é o ponto que define o volume exato de vendas e produção em que a empresa nem ganha nem perde dinheiro; acima desse ponto a empresa começa a apresentar lucros; abaixo sofre perdas”.

O método de custeio baseado em atividades, segundo explica Martins (2008), constitui uma ferramenta adequada para visualizar os custos por meio da análise das atividades que se desenvolvem no interior das organizações bem como suas respectivas relações com os produtos. A característica principal dele é uma atribuição bastante rigorosa dos custos indiretos ao objeto em análise, o que possibilita realizar um controle efetivo e dar subsídio à tomada de decisões gerenciais. Ou seja, surgiu como um meio apropriado para reduzir os defeitos ocasionados pela arbitrariedade que implica o rateio dos custos indiretos nos processos produtivos. Entretanto, devido à complexidade de sua aplicação poucas entidades utilizam este método de custeio.

O método de custeio-alvo, chamado também de custo-meta, conforme apontam Perez *et al.* (2005) permite o cálculo do custo pela subtração do preço do mercado ou ainda o estimado da margem de lucratividade almejada e desse modo busca-se alcançar um valor fixado de produção. A utilização desse método presume a participação o setor de *marketing*, uma vez que o produto ou serviço deve ser posicionado perante o mercado com a margem de lucratividade desejada. Com base nisto o custo-alvo irá ser definido como a soma do custo da mão-de-obra, materiais e demais atividades.

A formação de preços foi uma das primeiras ferramentas criadas pela teoria dos custos, e esta possui papel fundamental dentro dela, já que antes da sua existência era impossível calcular o custo de um produto ou serviço, elemento considerado fundamental para formar o preço ou valor de venda de um produto. Atualmente a realidade das empresas quanto à formação de preços modificou-se, já que o mercado globalizado força as empresas a adaptar seus preços ao que é praticado pelos seus concorrentes.

Ainda, existe outra corrente que acredita ser o preço uma função do valor percebido pelo consumidor ao invés de ser relacionado ao custo de produção (BEULKE; BERTÓ, 2001). De forma complementar Viana Filho, Gomes e Souza (2011) descrevem que os preços de venda definidos pelas entidades sugerem a estratégia e a finalidade desejada pela mesma. Estas querem sustentar sua posição no mercado, aumentar seu *market share* em determinado segmento do mercado, tornarem-se competitivas ou, tentarem sobreviver no mercado. Diante disso, a consciência quanto ao custo de se realizar um serviço não perdeu valor, e sim se alterou a visão a respeito do mesmo. Na atual conjuntura os custos passam “a constituir um piso do preço e elemento absolutamente decisivo para a avaliação do desempenho de produtos, mercadorias e serviços” (BEULKE; BERTÓ, 2001, p. 21).

Bruni e Fama (2004, p. 321) citam alguns dos principais objetivos quando da utilização das metodologias para formação de preços, sendo eles: proporcionar o maior lucro possível no longo prazo; maximizar a participação de mercado de forma lucrativa; maximizar a capacidade produtiva de forma a reduzir a ociosidade e as despesas operacionais; e, maximizar a rentabilidade do capital empregado para perpetuar os negócios de forma autossustentável.

Ainda, os referidos autores, citam três processos distintos que podem ser empregados na definição de preços: processo baseado nos custos, no consumidor ou na concorrência. O preço baseado no custo busca adicionar algum valor aos custos, ou seja, adiciona-se a margem de lucro desejada aos custos para formar o preço de venda. Este método, devido à forma de precificação, fica sujeito a problemas, já que o mesmo não considera nem os preços praticados pela concorrência nem a demanda do mercado consumidor. Já o preço baseado no consumidor, leva-se em conta para a precificação o valor percebido pelos consumidores em relação ao produto ofertado, neste caso pode-se ofertar o mesmo produto com diferentes

preços, dependendo do local e do público ao qual ele está sendo ofertado. Por último, a metodologia que considera a concorrência, leva em consideração os preços praticados pelos concorrentes, dando pouca importância aos custos e a demanda pelo produto.

Hinterhuber (2010, p. 108), relata que “de todas essas estratégias, a última, precificação baseada no valor percebido pelo cliente, está sendo reconhecida pela literatura acadêmica da área como superior às duas outras.” Porém, o referido autor afirma que esta estratégia ainda é pouco utilizada pelas empresas, sendo a precificação mais utilizada a orientada para a concorrência. A razão para a não utilização da precificação baseada no valor percebido é o fato de que a maior parte das organizações encontram muitas dificuldades para definir de forma consistente o valor que os clientes estão dispostos a pagar por seus produtos

### **2.3 Desempenho organizacional**

A avaliação de desempenho serve para controlar uma estratégia definida pela organização, confrontando seu resultado com os objetivos estabelecidos. Nesta ótica Neely *et al.* (2005) a veem como um processo de quantificação da eficiência e efetividade das ações empresariais. Para Igarashi *et al.* (2008) é mediante a análise do desempenho que as organizações podem medir a sua capacidade de sobrevivência e continuidade, face às exigências do ambiente interno e externo em que estejam inseridas. O crescimento do interesse pelas medidas de desempenho organizacional deve-se às importantes mudanças tanto no ambiente empresarial quanto nas estratégias adotadas (McADAM; BAILIE, 2002).

No que tange a sua mensuração, Gunasekaran e Kobu (2007) consideram um grande desafio para os administradores o desenvolvimento de medidas apropriadas para a tomada de decisões que contribuam para o alcance da competitividade. O desempenho pode ser mensurado através de duas perspectivas: primeiramente como conceito subjetivo, o qual está relacionado ao desempenho das organizações segundo a sua própria expectativa ou relativamente à concorrência (PELHAM; WILSON, 1996). A segunda opção é analisá-lo pelo método objetivo, baseado em medidas absolutas de desempenho (CHAKRAVARTHY, 1996).

Para dar suporte às decisões estratégicas da organização sua mensuração, segundo Bortoluzzi *et al.* (2010), deve considerar alguns elementos importantes, quais sejam: levar em consideração as particularidades de cada organização; considerar indicadores financeiros e não financeiros, ou seja, os aspectos tangíveis e intangíveis; ligar os objetivos estratégicos com os objetivos operacionais; e, construir um processo de comunicação que permita a todos os níveis organizacionais identificar de forma clara e holística os objetivos que a organização está idealizando.

Entretanto, a validade de usar indicadores subjetivos de desempenho tem sido demonstrada como alternativa viável para o caso de inexistência de dados secundários confiáveis (PERIN; SAMPAIO, 1999) o bem a impossibilidade de obtê-los. Conforme comenta Hoque (2005) os motivos pelos quais geralmente são escolhidas as medidas subjetivas ocorrem porque uma parcela significativa de pequenas empresas não possui ou bem dispõem de poucas informações objetivas, tornando quase que impossível conferi-las com precisão.

Neste estudo, escolheu-se utilizar medidas subjetivas de desempenho, trabalhando com a percepção dos gestores dos hotéis. Esta decisão se baseia no fato de que este constructo constitui a variável dependente no modelo e sua mensuração, como um valor em relação aos concorrentes mais próximos, é apropriada para estimar as relações que com ele tem a orientação empreendedora e a gestão de custos.

### **3 Material e métodos**

O material para o estudo foi obtido por meio de um questionário de autopreenchimento que foi respondido pelos gestores de hotéis de dezesseis cidades da

Região Sul do Brasil e de dezoito cidades da Venezuela, sendo trinta e uma firmas do Distrito Capital e sessenta e uma repartidas entre sete Estados. Em ambos os países escolheram-se hotéis das categorias econômico, turístico e superior, que na antiga classificação brasileira correspondiam a dois, três e quatro estrelas respectivamente. Dos duzentos (200) questionários enviados em cada país retornaram cento e doze (112) de empresas brasileiras e noventa e dois (92) de firmas venezuelanas, representando taxas de 56% e 46% respectivamente.

O instrumento estava organizado em cinco blocos. No primeiro se recolheram informações do respondente e sobre a organização. No segundo se dispuseram quatro questões referidas a custos. Perguntava-se sobre o método utilizado para avaliá-los, o critério adotado para estabelecer os preços, os principais custos do hotel e a respeito da utilidade que tinham as informações sobre custos.

Com a finalidade de levantar os dados sobre a orientação empreendedora que o hotel manifestava empregou-se, no terceiro bloco, uma escala Likert de concordância com sete pontos, indo desde discordo totalmente (1) até concordo plenamente (7). Trabalhou-se a partir da proposta de Covin e Slevin (1989) que, com base no trabalho de Miller (1983), criaram um instrumento para obter dados sobre proatividade, assunção de riscos e inovatividade. Para as duas primeiras dimensões se usaram cinco asseverações e para a última seis.

No quarto bloco, usando também uma escala de concordância de sete pontos, se dispuseram oito asseverações sobre práticas de custos. Nelas tratavam-se os seguintes assuntos: 1) realização do planejamento estratégico e orçamentário com acompanhamento mensal; 2) fornecimento de informações da contabilidade de custos sobre a margem bruta; 3) fornecimento de informações da contabilidade de custos sobre a margem de contribuição; 4) planejamento de atividades com orçamento detalhado; 5) acompanhamento dos custos efetivamente incorridos e comparação com o orçado; 6) avaliação da contribuição dos clientes para o resultado financeiro; 7) uso das informações da contabilidade de custos para o planejamento, gestão e controle; e, 8) uso associado das informações de custos com a contabilidade de custos para o planejamento, gestão e controle.

Por fim, no quinto bloco se levantaram dados sobre o desempenho, mensurado de modo subjetivo, em relação ao concorrente mais próximo. Utilizou-se, ao igual que nos dois blocos anteriores uma escala de concordância de sete pontos. Nela o respondente devia assinalar se o hotel que gerencia tinha uma melhor *performance* nos seguintes aspectos: 1) no lucro líquido; 2) nas vendas totais; 3) na realização dos resultados financeiros; 4) no cumprimento das metas de pessoal e emprego; 5) no cumprimento das metas de satisfação do cliente; 6) na retenção de clientes; e, 7) no desempenho geral.

Os dados colhidos nos duzentos e quatro (204) hotéis se organizaram numa planilha eletrônica Excel® na que foram feitos os pré-processamentos sugeridos em Hair Jr. *et al.* (2009). Inicialmente se quantificaram trinta e oito (38) dados omissos, mas como sua distribuição não se associava a nenhum padrão os dados faltantes foram preenchidos com o valor da mediana do item em que se registrou a omissão. Logo, avaliaram-se os *outliers* usando a função gráfica Box-Plot do software Statística®, com a que foram reconhecidos quarenta e nove (49) que se optou por manter ao não se reconhecer padrão na sua distribuição.

A seguir foram calculadas a média, desvio padrão, assimetria, curtose e coeficiente de variação (CV). Possibilitando-se assim fazer a análise descritiva das variáveis. Por outra parte, segundo Finney e DiStefano (2006) se a assimetria e a curtose não ultrapassarem em módulo os valores de 2 e 7, respectivamente, as distribuições dessas variáveis podem ser consideradas quase normais.

Os dados foram separados por país e importados aos softwares Statística e SPSS®, com os quais se realizaram análises fatoriais exploratórias para definir os itens que se consideraram para cada dimensão da orientação empreendedora, para as práticas de custos e o

desempenho. Colocou-se como restrições que o constructo seja expresso por um único fator extraído da matriz de correlações segundo o critério de Kaiser, que a variância a ele associada seja no mínimo 50% e que as correlações dos itens com o fator sejam maiores do que 0,60 em módulo.

Para cada dimensão da OE, as práticas de custo e o desempenho se geraram os escores fatoriais derivados do fator extraído. Com essas novas variáveis se efetuaram as análises de correlação para avaliar se existe associação entre os constructos. Empregou-se o coeficiente de correlação de Spearman devido à falta de normalidade dos dados. Posteriormente, com essas mesmas variáveis de síntese, foram desenvolvidas análises de variância (Anova) usando as respostas às quatro questões de custos como os preditores categóricos. As Anovas realizadas foram sempre univariadas e, portanto muito robustas frente à presença de não normalidade e heterocedasticidade (HARRIS, 1975).

## **4 Resultados**

Nesta seção apresentam-se primeiro as análises descritivas dos dados levantados em todos os hotéis de ambos os países. Posteriormente, os dados foram separados e trabalhados para Brasil e Venezuela de modo individual. Por fim, comparados os resultados obtidos.

### **4.1 Análises descritivas**

Em relação ao tamanho dos hotéis se caracterizaram primeiro pelo número de unidades habitacionais (UH). Deles trinta e seis (36) tinham até 49 UH, dos quais 30 são brasileiros. Entre 50 e 100 UH foram cento e vinte hotéis que responderam o questionário, estando setenta e um (71) localizados no Brasil. Por fim houve respostas de quarenta e oito hotéis com mais do que 100 UH, sendo onze (11) são brasileiros. Quanto ao tamanho mensurado pelo número de funcionários se observa que predominam os hotéis que tem entre 50 e 100 empregados, alcançando a quantidade de cento e quatro (104). Com um número entre 10 e 49 funcionários na amostra há noventa e seis (96) empresas hoteleiras e quatro (4) com mais de 100. Dos respondentes setenta e quatro (74) tinham o cargo de gerente geral, trinta e sete (37) gerente comercial, cinquenta e seis (56) gerente operacional e trinta e sete (37) o cargo de coordenador ou supervisor. Já pelo gênero, 73,5% dos respondentes foram homens e 26,5% mulheres.

Com relação às variáveis o primeiro tratamento foi fazer uma análise descritiva calculando a média, desvio padrão, assimetria e curtose. Os resultados desses processamentos se exibem na Tabela 1, onde se podem observar os valores obtidos para as três dimensões da orientação empreendedora, as práticas de custo e o desempenho. A menor e a maior média que se observam na tabela foram calculadas para a orientação empreendedora, sendo respectivamente a do item 1 da dimensão inovatividade e do item 2 da proatividade. Quando efetuada uma Anova para comparar todas as médias das dimensões da OE, das práticas de custo e do desempenho, se constata que há diferenças na comparação simultânea e ao realizar o teste de Tukey para número desigual de elementos se confirma que a proatividade tem média (6,18) significativamente maior do que a assunção de riscos (4,68). Ou seja, os hotéis demonstram proatividade e inovatividade, mas não assumem riscos numa medida equivalente.

**Tabela 1** – Estatísticas descritivas dos indicadores de proatividade (PR), inovatividade (IN) e assunção de risco (AR) da orientação empreendedora, da prática de custos (PC) e do desempenho organizacional (DO).

Item	Média	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose	CV	Item	Média	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose	CV
PR1	6,17	0,8567	-0,3380	-1,5583	0,1388	PC1	6,30	0,8038	-0,8939	-0,0182	0,1275
PR2	6,69	0,5682	-1,6884	1,8572	0,0849	PC2	5,24	1,3658	-0,2108	-0,9904	0,2609
PR3	6,25	0,8252	-0,7070	-0,5699	0,1320	PC3	5,31	1,4029	-0,3913	-1,0320	0,2643
PR4	5,71	1,2601	-0,2197	-1,6299	0,2208	PC4	6,63	0,6563	-2,0847	5,4409	0,0989
PR5	6,08	0,9225	-0,1568	-1,8160	0,1518	PC5	5,84	1,0774	-0,7468	0,2922	0,1846
IN1	2,73	1,4632	0,3909	-0,4209	0,5369	PC6	6,23	0,7694	-0,4211	-1,1962	0,1235
IN2	5,27	1,2169	-0,4742	1,0259	0,2307	PC7	5,35	1,3433	-0,4352	-0,7493	0,2512
IN3	5,67	1,0203	-0,1925	-0,2931	0,1801	PC8	5,25	1,3551	-0,3287	-0,9147	0,2579
IN4	6,34	0,7868	-0,6783	-1,0598	0,1241	DO1	5,90	1,0599	-1,0059	0,8249	0,1796
IN5	6,36	0,7333	-0,7636	-0,4809	0,1152	DO2	5,92	0,9510	-1,2552	2,1479	0,1607
IN6	6,44	0,6887	-0,8370	-0,5009	0,1069	DO3	5,97	0,9064	0,0680	-1,7876	0,1519
AR1	4,79	1,8988	0,2062	-1,8347	0,3965	DO4	5,76	0,7728	0,1206	-0,4114	0,1342
AR2	4,87	1,8799	0,0676	-1,7785	0,3862	DO5	6,61	0,5374	-0,9207	-0,2453	0,0813
AR3	5,03	1,7599	-0,0363	-1,7406	0,3496	DO6	6,02	0,8506	-0,0469	-1,6197	0,1412
AR4	4,12	2,1209	0,3480	-1,3935	0,5151	DO7	5,79	1,2115	-0,6287	-0,6381	0,2093
AR5	4,58	2,0019	0,1815	-1,7133	0,4368	*	*	*	*	*	*

Fonte: dados da pesquisa.

Na análise individual das dimensões da orientação empreendedora, para a proatividade se verifica que a maior média foi a da questão 2, que se refere à resposta dos hotéis à ação dos concorrentes. Isso significa que para o setor algo importante é acompanhar as iniciativas que os concorrentes tiverem. Já a menor média se constata para a questão que trata da ação proativa do hotel quando há ambiguidade ou dúvidas nas regras governamentais, levantada no item 4. Ou seja, nesse resultado se reflete que as organizações tem um comportamento pouco proativo diante de incertezas ambientais.

Na dimensão inovatividade o valor médio mais alto foi para a questão que destaca as inovações que assegurem o desenvolvimento de serviços que atendam as expectativas dos clientes (IN6). Por sua vez, a menor média foi para a valorização da pesquisa e desenvolvimento de produtos ou serviços novos a implantar no hotel (IN1). Por fim, as médias da assunção de riscos, como se mostra na Tabela 1, foram as mais baixas entre as três dimensões da orientação empreendedora, o que se corroborou com o resultado da Anova. A média maior (5,03) foi para o item que trata de adotar uma postura arrojada para atingir os objetivos da empresa e a menor (4,12) se teve na questão que se refere a adotar uma postura agressiva em prol de explorar oportunidades potenciais.

Em relação às práticas de custos a maior média (6,63) se obteve para o item PC4, referida ao planejamento das atividades do hotel segundo um orçamento detalhado dos custos. Para o desempenho a média mais alta foi para o item DO5 (6,61) que trata de dar cumprimento às metas de satisfação do cliente. Quando se avalia a relação entre o desvio padrão e a média, isto é, quando se calcula o coeficiente de variação, se observa que a maior variabilidade se constata para a assunção de riscos. Entretanto esses valores caem substancialmente ao tratar dos dados segundo os países. As médias para os itens no Brasil foram toda abaixo de 4, já para os hotéis venezuelanos as médias desses itens foram todos maiores do que 5,5. Por sua vez os desvios padrões foram baixos, dando coeficientes de variação para os dados brasileiros da ordem de 20% e para os venezuelanos menores do que 13%.

Quanto aos valores calculados da assimetria e curtose da base de dados completa apenas o relativo ao planejamento de atividades com orçamento detalhado (PC4) ultrapassa, em pouco mais de oito centésimos, o valor definido por Finney e DiStefano (2006) para a assimetria. Contudo, ao fazer o cálculo por países todos os valores encontram-se dentro dos intervalos propostos por esses autores. Assim sendo, as distribuições podem ser consideradas

quase normais.

#### 4.2 Análise dos dados de hotéis brasileiros

Antes de avaliar se existe associação entre os constructos, fizeram-se os testes de normalidade de Kolmogorov-Smirnov com os escores fatoriais gerados das dimensões da orientação empreendedora, das práticas de custos e do desempenho. Devido a que todos os resultados foram significativos, indicando falta de normalidade, as relações foram aferidas com o coeficiente de correlação por postos de Spearman. O resultado obtido se exhibe na Tabela 2, onde se mostram o valor do coeficiente e sua significância.

**Tabela 2** - Coeficientes de correlação de Spearman entre os escores fatoriais (EF) da proatividade (PR), inovatividade (IN), assunção de risco (AR), prática de custos (PC) e desempenho organizacional (DO).

	EF-PR	EF-IN	EF-AR	EF-PC	EF-DO
EF-PR	1	p<0,001	p<0,001	p<0,001	p<0,001
EF-IN	-0,448	1	p<0,001	p<0,01	p<0,001
EF-AR	0,335	-0,561	1	p<0,001	ns
EF-PC	0,323	-0,249	0,331	1	ns
EF-DO	0,445	-0,485	0,107	-0,042	1

Fonte: dados da pesquisa.

Confirma-se que o desempenho organizacional se correlaciona positivamente com a proatividade e de modo negativo com a inovatividade, mas a dimensão assunção de risco não mostra relação. Do mesmo modo, a prática de custos não tem correlação com o desempenho.

A seguir se efetuaram as Anovas com o método de custo como preditor. Na hotelaria do Brasil os únicos métodos assinalados pelos respondentes foram: absorção (52), variável (51) e baseado em atividade (9). Os resultados das Anovas com as dimensões da orientação empreendedora mostra que para a dimensão proatividade a comparação simultânea teve significância ( $F(2, 109) = 17,132, p = 0,000$ ). O teste pareado de Tukey para número desigual mostrou que as médias do método baseado em atividade é maior que a média de variável ( $p=0,0003$ ) e de absorção ( $p=0,0191$ ). Também houve diferença entre a média de absorção e variável, sendo a primeira significativamente maior ( $p=0,0022$ ).

Ao avaliar a dimensão inovatividade observaram-se também diferenças na comparação simultânea ( $F(2, 109) = 13,059, p = 0,00001$ ). Entretanto, nas comparações pareadas com o teste de Tukey para número desigual a média do método variável foi significativamente maior do que a média do método de custos baseado em atividade ( $p = 0,0009$ ) e também que o de absorção ( $p=0,0206$ ). A dimensão assunção de riscos também apresentou diferenças na comparação simultânea ( $F(2, 109) = 35,756, p = 0,00000$ ). Novamente, os hotéis que utilizam o método baseado em custos são os que têm a maior média, diferenciando-se dos métodos absorção e variável. Feitas as comparações pareadas se constata que a média do que usam o método baseado em atividade são os que assumem significativamente mais riscos se contrastados aos que empregam absorção ( $p = 0,0001$ ) e variável ( $p = 0,0001$ ). Por sua vez, os que usam o método de absorção tem média maior aos que utilizam o método variável ( $p = 0,0369$ ).

Para as práticas de custos não se verificaram diferenças nas comparações simultâneas na Anova usando como preditor categórico o método de custos dos hotéis. Já ao realizar a Anova com os escores fatoriais do desempenho o resultado da comparação simultânea confirma que há diferenças ( $F(2, 109) = 6,7729, p = 0,00169$ ). E o teste de Tukey para número desigual comprova que as médias maiores foram daqueles hotéis que usam o método absorção e baseado em atividade, as que são estatisticamente iguais. No entanto, só a média dos que empregam absorção foi maior ao 5% daquela calculada para os que utilizam variável ( $p = 0,0084$ ), sendo a média do baseado em atividade maior apenas com 10% de significância ( $p = 0,0828$ ).

Ao utilizar como preditor categórico o modo em que os hotéis fixam os preços, que das opções apresentadas só foram assinaladas as que se referem a fixar o valor com base no custo total (65), considerando o valor do mercado (19) e em função dos preços praticados pela concorrência (28), se constatou que não há diferença significativa nem para a orientação empreendedora nem para as práticas de custos. No entanto, ao processar os dados do desempenho se verificam diferenças na comparação simultânea ( $F(2, 109) = 6,0548$ ,  $p = 0,00321$ ). Na comparação pareada, usando o teste de Tukey para número desigual, se confirma que os hotéis que usam o valor do mercado para estabelecer os preços das diárias são os que apresentam as médias maiores do que os que se baseiam no custo total ( $p=0,018$ ), mas igual aos que se baseia no preço praticado pela concorrência.

Nas outras duas questões relativas a custos se solicitava aos gestores que ordenassem segundo a importância atribuída pelo hotel. Uma se referia aos custos diretos, indiretos e em publicidade e propaganda. Na outra questão, se solicitava ordenar por importância quanto aos usos dos custos para a gestão. Em ambas as questões só houve dois tipos de ordenamento. Para a primeira questão as ordens foram: (1) custos diretos, indiretos e publicidade e propaganda; e, (2) custos diretos, publicidade e propaganda, e custos indiretos. Na categoria (1) se contabilizaram vinte e oito hotéis e na (2) oitenta, sendo que três questionários estavam sem resposta.

Na outra questão que se solicitava ordenar as respostas uma ordem foi: 1) definir preços de hospedagem; 2) admitir/demitir e qualificar pessoal; 3) decidir sobre descontos no preço de hospedagem; e, 4) tomar decisão para novos investimentos no imobilizado. Esse ordenamento foi dado por sessenta e quatro (64) estabelecimentos. Outros quarenta e seis (46) hotéis variaram apenas a ordem entre decidir sobre descontos e admitir/demitir pessoal. Para esta questão houve dois dados faltantes.

Quando se empregaram as respostas a essas duas questões de ordenar por importância como preditores categóricos nas Anovas, seja com a orientação empreendedora seja com o desempenho como variáveis dependentes, não se observou significância em nenhum das comparações feitas. Este resultado era esperado, pois as primeiras opções são coincidentes em ambas as questões para os grupos que se formaram.

### 4.3 Análise dos dados de hotéis venezuelanos

Ao igual que para os dados do Brasil foi feito o teste de Kolmogorov-Smirnov com os escores fatoriais e verificada a falta de normalidade as associações se mensuraram pelo coeficiente de correlação de Spearman. Na Tabela 3 se apresentam os valores calculados e as significâncias.

**Tabela 3** - Coeficientes de correlação de Spearman entre os escores fatoriais (EF) da proatividade (PR), inovatividade (IN), assunção de risco (AR), prática de custos (PC) e desempenho organizacional (DO).

	EF-PR	EF-IN	EF-AR	EF-PC	EF-DO
EF-PR	1	$p<0,001$	$p<0,001$	$p<0,001$	$p<0,001$
EF-IN	0,574	1	$p<0,001$	ns	$p<0,001$
EF-AR	0,562	0,610	1	$p<0,05$	$p<0,001$
EF-PC	0,499	0,086	0,329	1	$p<0,001$
EF-DO	0,536	0,499	0,607	0,436	1

Fonte: dados da pesquisa.

Confirma-se que o desempenho organizacional se correlaciona positivamente com as três dimensões da orientação empreendedora e as práticas de custos. Sendo que este último constructo mostra relação positiva com a proatividade e assunção de risco e não tem associação com a inovatividade. Do mesmo modo, a prática de custos não tem correlação com o desempenho.

Na sequência se efetuaram as Anovas usando como preditor o método de custo, que em Venezuela incluíram: absorção (68), variável (1) e custeio alvo (23). Mas, considerando

que apenas um hotel emprega o método variável foi excluído nas Anovas dos dados. Com o constructo orientação empreendedora a análise para a dimensão proatividade deu como resultado que a comparação mostrou diferenças ( $F(1, 89) = 23,303$ ,  $p = 0,00001$ ). Realizando o teste pareado de Tukey para número desigual verificou-se que a média do obtida de absorção foi significativamente maior do que a de custeio alvo ( $p=0,0003$ ).

Ao trabalhar com os dados da dimensão inovatividade observou-se que não há diferenças na comparação simultânea ( $F(1, 89) = 1,264$ ,  $p = 0,26391$ ). Entretanto, na Anova da dimensão assunção de riscos verificaram-se diferenças entre as médias ( $F(1, 89) = 8,581$ ,  $p = 0,00432$ ). Novamente, os hotéis que utilizam o método absorção são os que têm a maior média ( $p = 0,0188$ ).

Para as práticas de custos, os hotéis na Venezuela se diferenciam entre si quando se usa o método de custeio como preditor na Anova ( $F(1, 89) = 184,51$ ,  $p = 0,00000$ ). Ao igual que na orientação empreendedora a maior média se verifica para os que utilizam o método absorção ( $p = 0,0001$ ). Por fim, usando os escores fatoriais do desempenho como variável dependente a Anova indica que as médias se diferenciam ( $F(1, 89) = 5,1371$ ,  $p = 0,02584$ ), porém ao realizar o teste pareado de Tukey para número desigual de observações essa diferença deixa de ser significativa ( $p = 0,0672$ ).

Na análise dos dados levantados em Venezuela respeito a como os hotéis fixam os preços das diárias se constata que das opções apresentadas só foram assinaladas as que se referem a fixar o valor com base no custo direto (1), ao custo total (89) e com base nos preços que fixa a concorrência (2). Em vista de que a maioria quase absoluta emprega o mesmo método de precificação carece de sentido qualquer comparação.

Nas questões de custos que se solicitava o ordenamento das alternativas propostas segundo a importância que a firma dava às mesmas, se observou que todos assinalaram a mesma sequência: custos diretos; indiretos; e, em publicidade e propaganda. Na outra questão, que solicitava ordenar por importância segundo o uso na gestão, observaram-se duas maneiras de ordenamento. A sequência com maior adesão (81) foi: 1) definir preços de hospedagem; 2) decidir sobre descontos no preço de hospedagem; 3) tomar decisão de novos investimentos no imobilizado; e, 4) admitir/demitir e qualificar pessoal. O outro ordenamento, adotado por onze hotéis apenas mudava a ordem dos extremos da sequência anterior. Assim o primeiro uso assinalado foi para admitir/demitir e qualificar pessoal e o último para definir os preços da hospedagem. O uso desta questão como preditor categórico nas Anovas dos constructos não foi significativa para nenhum dos escores fatoriais usados como variáveis dependentes.

## 5 Considerações finais

Entre os temas mais estudados no âmbito da administração estratégica encontra-se o desempenho organizacional e na sua análise têm sido utilizadas diversas aproximações. Dentre elas, uma que vem ganhando importância é a orientação empreendedora que as firmas manifestam, pois se refere aos processos estratégicos que possibilitam às organizações dispor de uma base para definir sua tomada de decisões. Portanto, nos debates sobre estratégia, teoria das organizações e empreendedorismo, cada vez mais incluem na agenda que o desempenho organizacional e a sustentabilidade dos negócios são influenciados pela capacidade de empreender e inovar. A orientação empreendedora tornou-se assim um tema relevante e significativo para o desempenho empresarial, particularmente quando há incerteza ambiental e nos ambientes competitivos e globalizados.

Com base nos aspectos assinalados o presente estudo buscou avaliar a relação que há entre a orientação empreendedora e o desempenho organizacional, levando em consideração a gestão de custos, mensurado na hotelaria de dois países: o Brasil e a Venezuela. Julgou-se importante avaliar como os métodos de custos e de precificação podem influenciar naqueles constructos.

Um primeiro achado que cabe destacar é que a relação entre a orientação empreendedora e o desempenho na amostra de hotéis que responderam os questionários não se verifica para todas as dimensões. As análises têm demonstrado que os hotéis não se caracterizam como possuindo características empreendedoras destacadas. Ao contrário, confirma-se uma atitude conservadora, especialmente para os hotéis brasileiros e para os de ambos os países no tocante à assunção de riscos. Estes resultados empíricos são divergentes com os encontrados por Carvalho (2011), cuja pesquisa demonstra um relacionamento positivo entre a orientação empreendedora e o desempenho.

Por outra parte, ao trabalhar com os dados colhidos sobre custos, se observam diferenças notórias entre os grupos de empresas conforme o método de custos que empregam. Deve-se assinalar ainda que no Brasil possuem maior orientação empreendedora os hotéis que utilizam o método de custos baseado em atividades. Paralelamente, ao trabalhar com a formação do preço da diária se constata que os hotéis que realizam a precificação baseada nos valores de mercado são os que têm melhor desempenho. No caso da hotelaria venezuelana não foi assinalada a opção de custeio baseada em atividade e sim o custeio alvo, contudo o maior desempenho das empresas se associa com o método de absorção. Quanto à precificação no caso de Venezuela se constata que não se emprega o valor do mercado e substituindo esse modo de fixar os valores da diária aparece o baseado nos custos totais, que se associa com os maiores desempenhos.

Futuros estudos da indústria da hospitalidade, incluindo outras variáveis que têm sido assinaladas como influenciando a relação entre a orientação estratégica dos hotéis e o desempenho, como por exemplo, a munificência ambiental (CARVALHO, 2011), poderão trazer novas informações para o setor. Portanto se sugere dar continuidade a estes trabalhos, considerando a influência do ambiente de negócios em situações de alta e baixa temporada turística.

## Referências

- BERTI, A. Contabilidade e análise de custos. 2.ed. 1.reimpr. Curitiba: Juruá, 2010. 226 p.
- BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001. 328 p.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 232 p.
- BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de desempenho dos aspectos tangíveis e intangíveis da área de mercado: estudo de caso em uma média empresa industrial. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 12, n. 37, p. 425-446, 2010.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 176 p.
- CARVALHO, C. E. **Relacionamento entre ambiente organizacional, capacidades, orientação estratégica e desempenho: um estudo no setor hoteleiro brasileiro**. Tese (Doutorado em Administração e Turismo) Programa de Pós-graduação em Administração. Universidade do Vale do Itajaí, 2011. p. 201.
- CHAKRAVARTHY, B. S. Measuring strategic performance. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 5, p. 437-447, 1996.
- COVIN, J. G.; GREEN, K. M.; SLEVIN, D. P. Strategic process effects on the entrepreneurial orientation-sales growth relationship. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 30, n. 1, p. 57-82, 2006.

- COVIN, J. G.; SLEVIN, D. P. A conceptual model of entrepreneurship as firm behavior. **Entrepreneurship Theory and Practice**, v. 16, n.1, p. 7-26, 1991.
- COVIN, J. G.; SLEVIN, D. P. Strategic management of small firms in hostile and benign environments. **Strategic Management Journal**, v. 10, n. 1, p. 75-87, 1989.
- DESS, G. G.; LUMPKIN, G. T.; COVIN, J.G. Entrepreneurial strategy making and firm performance: tests of contingency and configurational models. **Strategic Management Journal**, v.18, n. 9, p. 677-695, 1997.
- FERNANDES, D. H.; SANTOS, C. P. Orientação empreendedora: um estudo sobre as consequências do empreendedorismo nas organizações. **RAE-eletrônica**, v. 7, n. 1, 2008.
- FINNEY, S. J.; DiSTEFANO, C. Non-normal and categorical data in structural equation modeling. *In*: HANCOCK, G. R.; MUELEER, R. O. **Structural equation modeling: a second course**. Charlotte, NC: Information Age Publ., 2006.
- FREITAS, H.; MARTENS, C. D. P.; BEHR, A. Elementos para guiar ações visando à orientação empreendedora em organizações de software. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 163-179, 2012.
- GUNASEKARAN, A.; KOBU, B. Performance measures and metrics in logistics and supply chain management: a review of recent literature (1995-2004) for research and applications. **International Journal of Production Research**, v. 45, n. 12, p. 2819-2840, 2007.
- HAIR Jr., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed., Porto Alegre: Bookman, 2009. 688 p.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.
- HARRIS, R. J. **A primer of multivariate statistics**. New York: Academic Press, 1975.
- HINTERHUBER, A. Valor Preço. **HSM Management**, v. 78, p. 108-116. Editora Barueri, São Paulo, jan.-fev. 2010.
- HOQUE, Z. Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. **The British Accounting Review**, v. 37, p. 471-481, 2005.
- HUGHES, M.; MORGAN, R. Deconstructing the relationship between entrepreneurial orientation and business performance at the embryonic stage of firm growth. **Industrial Marketing Management**, v. 36, p. 651-661, 2007.
- IGARASHI, D. C. C; ENSSLIN, S. R; ENSSLIN, L.; PALADINI, E. P. A qualidade do ensino sob o viés da avaliação de um programa de pós-graduação em contabilidade: proposta de estruturação de um modelo híbrido. **RAUSP**, v. 43, n. 2, p. 117-137, 2008.
- KOLIVER, O. **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2009. 524 p.
- LUMPKIN, G. T.; COGLISER, C. C.; SCHNEIDER, D .R. Understanding and measuring autonomy: an entrepreneurial orientation perspective. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 33, n. 1, p.47-69, 2009.
- LUMPKIN, G. T.; DESS, G. G. Linking two dimensions of entrepreneurial orientation to firm performance: the moderating role of environment and industry life cycle. **Journal of Business Venturing**, v.16, n. 5, p. 429-451, 2001.
- LUMPKIN, G.; DESS, G.G. Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance. **Academy of Management Journal**, v. 21, n. 1, p. 135-172, 1996.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo (SP): Atlas, 2008. 370 p.

McADAM, R.; BAILIE, B. Business performance measures and alignment impact on strategy: the role of business improvement models. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 9, p. 972-996, 2002.

MILLER, D. The Correlates of entrepreneurship in three types of firms. **Management Science**, v 29, n. 7, p. 770-791, 1983.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, p. 1228-1263, 2005.

PELHAM, A. M.; WILSON, D. T. A longitudinal study of the impact of market structure, firm structure, strategy, and market orientation culture on dimensions of small- firm performance. **Journal of Academy of Marketing Science**, v. 24, n.1, p. 27-43, 1996.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 470 p.

PERIN, M. G.; SAMPAIO, C. H. Performance empresarial: uma comparação entre indicadores subjetivos e objetivos. In: **Anais 23 Encontro Nacional dos Programas de Pós Graduação e Pesquisa em Administração**, 1999.

RAUCH, A.; WIKLUND, J.; LUMPKIN, G. T.; FRESE, M. Entrepreneurial orientation and business performance: na assessment of past research and suggestions for the future. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 33, n. 3, p.761-781, 2009.

ROBINSON, P. B.; STIMPSON, D. V.; HUEFNER, J. C.; HUNT, H. K. An attitude approach to the prediction of entrepreneurship. **Entrepreneurship: theory & practice**, v. 15, n. 4, p. 13-32, 1991.

RUNYAN, R.; DROGE, C.; SWINNEY, J. Entrepreneurial orientation versus small business orientation: what are their relationships to firm performance? **Journal of Small Business Management**, v. 46, n. 4, p. 567-588, 2008.

SOUZA, F. R. de; BORGERT, A.; RICHARTZ. Análise de custos em prestação serviços: aplicação do custeio variável a uma escola privada de ensino infantil e fundamental. In: XII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. **Anais...** Punta Del Este, Uruguai, 2011.

VENKATRAMAN, N. Strategic orientation of business enterprises: the construct, dimensionality and measurement. **Management Science**, v. 35, n. 8, p. 942-962, 1989.

VIANA FILHO, J. R.; GOMES, K. L. S.; SOUZA, T. C. Custos e formação de preço como estratégia competitiva: um estudo em indústrias de suplementação animal na cidade de Rondonópolis-MT (Brasil). In: XII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. **Anais...** Punta del Este, Uruguai, 2011.

WERNKE, R.; LUIZ, M. R. A.; LEMBECK, M.; MENDES, E. Z. Gestão de custos para empreendimento informal do setor de serviços. In: XII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. **Anais...** Punta Del Este, Uruguai, 2011.

WIKLUND, J., SHEPHERD, D. Entrepreneurial orientation and small business performance: a configurational approach. **Journal of Business Venturing**, v. 20, n.1, p.71-91, 2005.

ZAHRA, S. A. A conceptual model of entrepreneurship as firm behaviour: a critique and extension. **Entrepreneurship: Theory & Practice**, v. 16, n. 4, p. 5-21, 1993.