

Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador – BA

Mariana de Jesus Pereira (UFPR) - marylordelo@hotmail.com

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo (UFPR) - marciabortolucci@ufpr.br

Resumo:

O presente estudo teve como objetivo identificar as prioridades estratégicas a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador. A amostra foi constituída pelos trinta e dois (32) hotéis classificados como de médio e grande porte da cidade do Salvador cadastrados na Associação Brasileira de Hotéis na Bahia. A pesquisa, quanto aos objetivos, é classificada como descritiva e causal, com instrumento de interrogação/comunicação auto-administrado como método de coleta de dados. A análise dos foi realizada com auxílio do SPSS - Statistical Package for the Social Sciences e analisados a partir da estatística descritiva e os testes não paramétricos de Kruskal-Wallis, Teste U de Mann Whitney e Teste do Qui-Quadrado. Concluiu-se que é possível identificar as prioridades estratégicas de diferenciação e baixo custo, segundo a tipologia de Porter (2004), mediante as práticas de gestão de custos, apesar da constatação do pouco uso de tais práticas na definição dessas prioridades estratégicas.

Palavras-chave: *Prioridades Estratégicas, Práticas de Gestão de Custos, Hotelaria.*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador – BA

Resumo:

O presente estudo teve como objetivo identificar as prioridades estratégicas a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador. A amostra foi constituída pelos trinta e dois (32) hotéis classificados como de médio e grande porte da cidade do Salvador cadastrados na Associação Brasileira de Hotéis na Bahia. A pesquisa, quanto aos objetivos, é classificada como descritiva e causal, com instrumento de interrogação/comunicação auto-administrado como método de coleta de dados. A análise dos dados foi realizada com auxílio do SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences* e analisados a partir da estatística descritiva e os testes não paramétricos de *Kruskal-Wallis*, Teste U de *Mann Whitney* e Teste do Qui-Quadrado. Concluiu-se que é possível identificar as prioridades estratégicas de diferenciação e baixo custo, segundo a tipologia de Porter (2004), mediante as práticas de gestão de custos, apesar da constatação do pouco uso de tais práticas na definição dessas prioridades estratégicas.

Palavras Chave: Prioridades Estratégicas, Práticas de Gestão de Custos, Hotelaria.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1 Introdução

A complexidade e o dinamismo característicos do ambiente empresarial forçam as organizações à análise constante das práticas adotadas, na busca de instrumentos capazes de municiar os gestores com informações estratégicas na tentativa de criar e sustentar vantagem competitiva. Neste cenário, verifica-se que o planejamento e a implementação das estratégias organizacionais demandam, entre outras informações, as relativas aos custos. Apesar da relevância da informação de custos, os sistemas contábeis tradicionais, caracterizam-se deixar de fornecer informações de custos que dêem efetivo suporte ao processo de formulação de estratégias.

Tal deficiência fez com que a Contabilidade Gerencial, desde a década de 80, fosse alvo de diversas críticas e talvez a mais contundente seja a de não ter acompanhado as mudanças ocorridas nas organizações, logo, não estaria dando sua contribuição aos tomadores de decisão, em conformidade com o exposto na tese da relevância perdida (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Diante dos problemas detectados e que subsidiavam as críticas, novas práticas de Contabilidade Gerencial, capazes de produzir informações de custos que fornecessem respaldo às decisões organizacionais e que garantissem vantagens competitivas duradouras, foram propostas. Dentre essas práticas destaca-se a Gestão Estratégica de Custos – GEC, que compreende as técnicas de custos sob um amplo contexto, orientadas para a estratégia organizacional.

A GEC utiliza as informações de custos para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização. Diante da relevância da GEC para a definição da estratégia organizacional este trabalho se propõe investigar a seguinte questão de pesquisa: **É possível identificar as prioridades estratégicas - diferenciação ou baixo custo - a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis da Cidade do Salvador?**

A resposta a este questionamento pode contribuir para um melhor desempenho da gestão no setor, uma vez que, o alinhamento entre prioridades estratégicas e gestão de custos possibilita a geração de informações relevantes ao processo de tomada de decisões organizacionais e que obtenção de vantagens competitivas duradouras. Além disso, estudar a Gestão Estratégica de Custos representa uma oportunidade de resgate da relevância perdida da Contabilidade Gerencial no seu papel de ajudar os gestores dos empreendimentos hoteleiros que compõem o objeto do estudo, no desenvolvimento de estratégias organizacionais para obter vantagem competitiva e se manterem competitivos.

O artigo está organizado em seis seções. A próxima seção aborda as práticas de gestão de custos adotadas nesse estudo bem como sua relevância para o processo de tomada de decisão. A terceira seção apresenta reflexão acerca das prioridades estratégicas e da gestão estratégica de custos - GEC. A quarta seção detalha os aspectos metodológicos para posteriormente, na quinta seção, serem apresentados os resultados e as análises da pesquisa empírica. Por fim, são apresentadas as considerações finais.

2 Práticas de gestão de custos

A Gestão de Custos é definida por Hansen e Mowen (2003, p. 28) como “o processo que identifica, coleta, mede, classifica e relata informações úteis aos gestores no processo de custeio (determinação de quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisão”. Diferente da contabilidade de custos, a gestão de custos possui uma visão mais abrangente, analisando os custos em toda a cadeia de valor.

O conjunto de ferramentas, que formam a base da gestão de custos é definido com Práticas de Gestão de Custos e são entendidas como o conjunto de sistemas, métodos, e técnicas que possam ser utilizados para gerar informações de custos úteis ao processo de tomada de decisão (CADEZ e GUILDIN, 2008). Neste estudo, compreendem-se como Práticas de Gestão de Custos os métodos de custeio, medidas de desempenho, ferramentas de gestão selecionadas com base na literatura nacional e estrangeira sobre o tema, destacando os trabalhos de: Chenhall e Langfield-Smith (1998), Roslender e Hart (2003), Soutes (2006), Reckziegel, Souza e Diehl (2007) e Abdel-Kader e Luther (2008). Tais artefatos serão abordados a seguir.

2.1 Orçamento

O alcance dos objetivos é verificado e divulgado por meio da comparação dos resultados pretendidos com os alcançados. Tal comparação é realizada através orçamento, instrumento de gestão definido por Anthony e Govindarajan (2001, p.45), como “um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano”, ou seja, um plano consistentemente estruturado, que deve relacionar diversos aspectos no contexto empresarial.

O orçamento permite traduzir as metas e as estratégias da organização em termos operacionais, compara resultados reais com os planejados. Quando utilizado para o planejamento, auxilia os gestores a coordenar diversas atividades dentro da organização, facilitando a comunicação interna e o desenvolvimento de estratégias organizacionais.

Hansen e Stede (2004, p. 418) descrevem quatro razões principais para a utilização do orçamento: [1] Planejamento operacional: está relacionado às atividades principais e de curto prazo da empresa, buscando desenvolver meios de controle e acompanhamento; [2] Avaliação de desempenho: busca, através do monitoramento, fazer a comparação com outras bases de dados ou até mesmo com parâmetros pré-estabelecidos visando minimizar distorções entre o real e o orçado; [3] Comunicação de objetivos: trata da disseminação das decisões da alta gerência para toda a organização e; [4] Formação estratégica: diz respeito às práticas de gestão adotadas pelas organizações através do orçamento, principalmente relacionada com a tomada de decisão.

Devido às suas aplicações gerenciais Frezatti (2006, p. 44) ressalta a importância do orçamento afirmando que este é “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”. Embora a utilização do orçamento para fins gerenciais tenha ocasionado bons resultados, algumas pesquisas em contabilidade gerencial assumem o orçamento como função de diagnóstico. De qualquer forma vale ressaltar que o estabelecimento de metas rígidas pelo orçamento pode acarretar o “engessamento” da organização, causando maiores problemas ao invés de facilitar a gestão.

2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio de acordo com Souza e Clemente (2007, p. 56) “foram concebidos em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”. Um sistema de custeio deve mensurar e alocar os custos aos produtos de forma precisa, minimizando os erros e as distorções dos preços dos produtos.

Guerreiro (1984, p. 26) enfatiza que “todo sistema de custos apresenta três características fundamentais”: [1] Quanto à forma de acumulação de custos: por ordem ou processo; [2] Quanto ao momento de apuração de custos: pós-determinados [reais ou históricos] ou pré-determinados [estimados e padrões]; [3] Quanto à composição do custo do produto: direto [variável] ou por absorção.

À transferência de custos aos produtos pode ser realizada por meio de dois sistemas de acumulação: por ordem de produção e por processo. O primeiro tem como objeto de custo “uma unidade ou unidades múltiplas de um produto ou serviço distinto” (HORNGREN *et al*, 2004, p. 90) e é em organizações que trabalham com linhas de produção diferentes (indústrias pesadas, de construção civil), pois, como os produtos fabricados são diferentes, essa forma de acumulação facilita o acompanhamento individual de cada linha de produção (BRUNI e FAMÁ, 2002). O sistema de acumulação por processo é utilizado em linhas de produção contínua, (produtos padronizados). Esse sistema é comum em fábricas de cimentos, açúcar e álcool, pois, ao refletir todo o processo produtivo, o sistema facilita a criação dos centros de custos.

Em relação à segunda característica, o momento de apuração dos custos pode ser: pós-determinado - real ou histórico e; pré-determinados - estimados ou padrões (GUERREIRO, 1984). O custo real é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores reais dos recursos consumidos e seu custo de produção conhecidos somente após a conclusão de todo o processo. Os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumos não possuem base metodológica rigorosa e nem tampouco envolve compromisso de atingi-los. O custo-padrão tem como objetivo principal oferecer “suporte para o controle dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos” (BORNIA, 2002, p. 89). É com base no custo-padrão se pode apurar as diferenças ocorridas entre os valores reais e os orçados, permitindo planejamento efetivo dos custos, acompanhamento da execução, controle das alterações e possíveis correções necessárias.

Com relação à *composição dos custos*, os métodos usualmente utilizados são o **Absorção**, **Variável** e o **Baseado em Atividades (ABC)**. O **custeio por absorção** consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados. Horngren, Datar e Foster (2004, p.270) definem o Custeio por Absorção como “método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto”.

O **custeio variável** parte do pressuposto de que um produto somente é responsável pelos custos e despesas variáveis gerados por ele, enquanto os custos e despesas fixas são considerados como custos estruturais, vinculados a um período de tempo, sendo então alocados

ao período em que ocorreram (BRUNI e FAMÁ, 2002). A utilização do Custeio Variável gera um conceito importante: o conceito de Margem de Contribuição (MC), esta, é interpretada como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (GARRISON e NOREEN, 2001).

O **Custeio Baseado em Atividades (ABC)** surgiu ante as críticas ferrenhas ao custeio por absorção e tem sido proposto, principalmente quando há sistemas de produção mais complexos com o intuito de minimizar distorção na alocação dos custos indiretos de produção aos seus objetos de custos (WARREN, REEVE E FESS, 2008). Eldenburg e Wolcott (2007, p. 262) enfatizam que o ABC “[...] atribui custos indiretos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de produto ou serviço. Ele tenta identificar de forma mais exata os custos aos produtos e a outros objetos de custeio.”, ou seja, ele mede os custos dos produtos/serviços, atribuindo esses custos inicialmente às atividades executadas pela empresa e só depois é que esses custos serão atribuídos aos produtos/serviços que se beneficiaram ou criaram demanda dessas atividades.

Ao utilizar as atividades ao invés dos departamentos da organização o ABC determina de forma mais eficaz os custos de cada setor e dos produtos/serviços produzidos pela organização, permitindo detalhar com bastante eficácia os processos dos vários departamentos das organizações.

2.3 Análise Custo-Volume-Lucro

A análise Custo-Volume-Lucro - CVL tem como intuito gerar informações para subsidiar o processo de gestão, pois, analisa a inter-relação entre o volume e o custo de produção para verificar como estes impactam no lucro da organização. Horngren *et al* (2004, p. 55) definem a análise CVL como a “relação que examina o comportamento das receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto”.

Essa análise proporciona uma ampla visão da situação econômico-financeira da organização, pois, através de simulações a análise CVL permite que os gestores façam projeções sobre volumes ideais de venda ou sobre redução de custos para obter maior lucratividade, fato que a torna importante ferramenta de auxílio à decisão. O principal conceito da análise CVL é o de Ponto de Equilíbrio – PE. Este é conceituado por Horngren *et al* (2000, p.45) como “o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam”, ou seja, o lucro é igual a zero. Apesar de ser o conceito mais utilizado, o ponto de equilíbrio é apenas um elemento dessa análise (GARRISON e NOREEN, 2001).

A análise CVL auxilia os gestores a determinar o impacto do preço de venda, dos custos e do volume no lucro operacional, ou seja, permite responder questões que envolvam expectativas quanto às alterações ocorridas no lucro se houverem modificações nos preços de venda, nos custos e no volume vendido.

2.4 Rentabilidade de Cliente

A crescente utilização de medidas não-financeiras para avaliar o desempenho organizacional, tem evidenciado que a lucratividade não decorre apenas do conhecimento dos custos dos produtos e processo, mas também do cliente, pois, este, através de suas decisões de compra pode influenciar direta ou indiretamente as operações da empresa. Nesse sentido, a manutenção de bons clientes tem influenciado no desempenho organizacional.

Considerando a importância do cliente para o sucesso organizacional, foram desenvolvidos diversos conceitos e abordagens sobre relação empresa-cliente destacando-se o *Customer Relationship Management* - CRM e o *Economic value Added* – EVA[®]. A abordagem contábil concentra-se na mensuração dos custos e receitas relativos ao cliente.

As informações sobre cliente são relevantes para o processo de gestão, pois, conhecendo o perfil do cliente bem como suas necessidades, a organização pode atendê-los de modo particular, sem deixar de lado a preocupação com sua lucratividade.

3 Prioridades estratégicas e gestão de Custos

No âmbito da gestão estratégica, Porter (2004) realizou um estudo acerca da estrutura da indústria, no qual afirma que a empresa adota determinada posição estratégica a partir das relações existentes no ambiente dinâmico em que atua. Para o autor, uma organização é influenciada por tais relações e é condicionada a comportamentos de ação e reação como mecanismo (estratégia) para sustentar sua posição no mercado, e ainda, ser competitiva.

A análise da indústria de Porter fundamenta-se em cinco forças competitivas básicas do mercado: ameaça de novos entrantes, poder de barganha dos fornecedores, ameaça de produtos e serviços substitutos, poder de barganha dos clientes e rivalidade entre os competidores. Destarte, adotar uma estratégia competitiva é optar, deliberadamente, por um conjunto de atividades diferenciadas das estratégias dos seus concorrentes, com o objetivo de fornecer um produto diferenciado ou a um preço único (PORTER, 2004). Nesse contexto, o conjunto de ações que uma organização enfatiza para obter vantagem competitiva duradoura e competir no mercado compreendem as prioridades estratégicas. Essas prioridades são definidas com base em duas abordagens: **Diferenciação e Baixo Custo**.

A estratégia de diferenciação busca satisfazer e surpreender o cliente por meio de elevada qualidade e serviço personalizado. Ao adotar este posicionamento, a organização busca diferenciar seu produto ou serviço criando algo, uma identidade para o produto ou serviço, materializando, desta maneira, um produto direcionado a atender a clientes com necessidades específicas. Na tentativa de atender a necessidades e preferências de clientes ecléticos, a empresa busca atender aqueles consumidores que podem ser satisfeitos por produtos personalizados. Nestes casos, os atributos do produto podem pesar na decisão de compra, em detrimento do preço (MURRAY, 1988).

Porter (2004, p. 39) é enfático ao afirmar que “a diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço”. A esse respeito o autor diz ainda que as empresas precisam estar orientadas a identificar todas as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, assim como esgotar todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais. O autor afirma que, apesar de não haver possibilidade de mais de uma empresa com liderança em custo, é perfeitamente concebível a existência de várias empresas seguindo e obtendo sucesso com a adoção de estratégia voltada para diferenciação.

A estratégia de liderança em custo é consubstanciada, principalmente, em um rigoroso controle dos custos e despesas, otimização dos gastos nas áreas de assistência, vendas e publicidade. O reflexo desse esforço é a manutenção de custo inferior ao praticado pelos concorrentes. A busca pelo baixo custo deixa a empresa em uma situação confortável em relação aos compradores de maior poder, já que isso inviabiliza a utilização da força do comprador para diminuir o preço do produto através do nível de preço do concorrente. Da mesma forma, a empresa fica protegida de possíveis aumentos de preço pelos fornecedores mais fortes já que o custo menor lhe garante margem para suportar a variação de preço dos insumos (PORTER, 1992).

Apesar de definir três estratégias genéricas (diferenciação, baixo custo e enfoque), Porter (2004) enfatiza que ao adotar a estratégia de enfoque a empresa pode atingir duas variáveis: a diferenciação ao atender melhor as necessidades de seu público-alvo particular, ou ainda, a liderança em custos por enfatizar custos mais baixos para atender o nicho desejado, por isso tal estratégia não se caracteriza como um posicionamento estratégico e sim uma forma de alcançar a posição estratégica desejada. Na FIGURA 1, são apresentadas as três estratégias genéricas que compõem a tipologia proposta por Porter (2004).

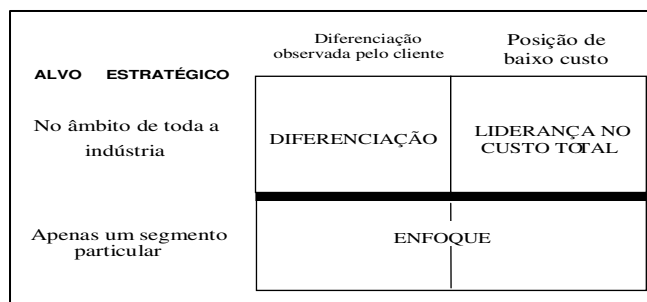


FIGURA 1 – ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER.

Fonte: adaptado de Porter (2004, p. 10).

Existe uma série de críticas à tipologia proposta por Porter, e a grande maioria surgiu a partir da década de 1990. Dentre as principais críticas Kotha e Vadlamani (1995), apontam a redução da aplicabilidade dessa tipologia em trabalhos mais recentes. Entretanto, deve-se considerar que as críticas à teorização de Porter (2004) não diminuíram sua importância para a gestão estratégica, pois, constitui explicação convincente dos mercados competitivos e tem atendido às expectativas de profissionais da administração no que diz respeito a sua aplicabilidade (BERTERO et al., 2005).

A priorização da estratégia organizacional nas últimas décadas e a preocupação de interação desta com controles gerenciais e de custos favoreceram o desenvolvimento da Gestão Estratégica de Custos - GEC. Esta é definida por Shank e Govindarajan (1995, p. 4-5) como “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa (...) é uma análise de custos vista sob um contexto amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formal”. De modo sucinto, Cadez e Guilding (2008, p. 3) afirmam que a GEC envolve “um conjunto de técnicas de contabilidade de custos estrategicamente orientadas”. Os autores entendem que a GEC influencia decisões sobre preços e rentabilidade em todas as dimensões da cadeia de valor: produto, cliente, região, e canal de distribuição.

Numa visão mais abrangente Martins (2003, p.300) ressalta que:

a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

No contexto da GEC, a informação de custos é utilizada para desenvolver estratégias que garantam vantagem competitiva. Porém, assim como os diferentes posicionamentos estratégicos (liderança em custo, diferenciação) exigem diferentes estilos de gestão, a análise dos custos varia de acordo com a forma que a organização resolve competir.

O objetivo final da GEC é produzir informações que possibilitem a melhor utilização dos recursos, proporcionando melhor competitividade em termos de custos aos produtos e serviços das empresas, qualidade e eficiência em operações do mercado globalizado. Assim, o papel central da GEC é gerar informações adequadas para que os gestores tenham o respaldo necessário no processo de gestão estratégica. A gestão estratégica de custos necessita de “um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias” (SOUZA e CLEMENTE, 2007, p. 14). Por tais fatores, a GEC tornou-se instrumento gerencial indispensável para criação e sustentação de vantagem competitiva.

4 Metodologia

Esta pesquisa, de acordo com Cooper e Schindler (2003) é classificada como formal, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Com relação ao

objetivo caracteriza-se como pesquisa descritiva e causal, pois busca conhecer a relação entre as prioridades estratégicas e as práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis de médio e grande porte localizados na cidade do Salvador-BA.

A população alvo deste estudo foram os empreendimentos hoteleiros classificados como 3, 4 e 5 estrelas, localizados na Cidade do Salvador. Os dados foram coletados com base em uma amostra retirada da população alvo. Para selecionar a amostra foi utilizado o critério “classificação dos empreendimentos hoteleiros de acordo com a ABIH”. Da população de 55 hotéis cadastrados na ABIH - BA, foram selecionados para compor a amostra os 32 hotéis classificados como 3, 4 e 5 estrelas em 2008. Optou-se por trabalhar com esses empreendimentos, pois, a maioria destes hotéis são de médio e grande porte, havendo assim, a facilidade de encontrar Contabilidade Gerencial e de custos estruturadas.

No período entre 10 e 20 de fevereiro de 2009, foi realizado o pré-teste com dois gestores de empreendimentos hoteleiros no interior do Estado da Bahia e com três docentes da área. A opção por gestores fora da população escolhida decorreu da preocupação em cansar o entrevistado da amostra enviando-lhes diversos questionários. A análise e interpretação dos dados é de natureza quantitativa, utilizando-se para tanto, estatísticas descritivas (média, variância, desvio-padrão), análise, teste de comparação de médias, e testes não-paramétricos (*Mann-Whitney*, de *Kruskal-Wallis* e *Qui-Quadrado -Pearson Chi-Square*).

As estatísticas descritivas foram utilizadas com o intuito de descrever a população por meio da amostra investigada. A análise fatorial objetivou reduzir e reclassificar as variáveis de estratégia, enquanto que os testes não-paramétricos foram utilizados visando estabelecer a associação entre as variáveis de estratégia e de Gestão de custos. A adoção dos testes não paramétricos deve-se à sua principal característica: não se baseiam nos pressupostos de normalidade e homogeneidade de variâncias entre grupos e usualmente envolvem dados qualitativos (MAROCO, 2003).

5 Análise dos Dados e Discussões

Antes de realizar a análise de dados propriamente dita, é necessário calcular o Alfa de Cronbach para atestar a confiabilidade do instrumento de pesquisa (HAIR *et al*, 2005) enfatizam que o valor do Alfa “[...] varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade”. O valor do Alfa de Cronbach de 0,87 para o constructo prioridade estratégia de demonstra o grau de consistência da pesquisa, indicando que o conjunto das variáveis que formam o constructo estratégia está consistente com o que se pretende medir, ou seja, essas variáveis representam bem as prioridades estratégicas de baixo custo e diferenciação.

5.1 Aspectos relacionados à estratégia competitiva das atividades do hotel

Para verificar qual a estratégia adotada nas atividades do hotel formou-se um bloco por 7 (sete) questões que enfatizavam as estratégias de diferenciação e baixo custo. As questões contidas no Bloco de Prioridades Estratégicas – PE são apresentadas no QUADRO 1.

1.1	Em relação à <u>Hospedagem</u> , é mais importante surpreender os clientes do que oferecer os menores preços do mercado.
1.2	Em relação a <u>Alimentos e Bebidas</u> é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.
1.3	Em relação aos <u>Serviços Auxiliares</u> (lavanderia, locações etc.) prestados aos hóspedes, é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.
1.4	Em relação aos <u>Serviços de Recepção e Reserva</u> , é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.
1.5	Em relação à área de <u>Eventos</u> , é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.
1.6	Em relação à <u>Área de Lazer</u> , é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.
1.7	Em relação à área de <u>Governança</u> , é mais importante surpreender os clientes ou oferecer os menores preços do mercado.

Quadro 1 – Questões da Variável Prioridade Estratégica

As variáveis de estratégia foram tratadas através da análise fatorial e da comparação das médias. Estas técnicas foram utilizadas com o intuito de: [1] reduzir as variáveis; [2] classificar os 32 respondentes nas categorias de prioridades estratégicas de DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO com o intuito de realizar os testes não paramétricos.

Para a análise fatorial foi utilizado o método de rotação ortogonal Varimax, visando destacar as variáveis de ênfase para cada fator, equilibrando melhor o poder explicativo da variância dos fatores. A análise fatorial reduziu as 7 (sete) variáveis em um único fator denominado DIFERENCIAÇÃO conforme demonstrado no quadro 2.

Component	Initial Eigenvalues			Extraction sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	% cumulative	Total	% of Variance	% cumulative
1	4,343	62,037	62,037	4,343	62,037	62,037
2	0,958	13,691	75,728			
3	0,672	9,599	85,327			
4	0,421	6,01	91,337			
5	0,339	4,836	96,173			
6	0,181	2,582	98,755			
7	0,087	1,245	100,000			

Quadro 2 – Análise Fatorial da Variável Prioridade Estratégica

A carga fatorial representa o grau de contribuição da variável para a formação do fator (HAIR et. al., 2005). A Tabela 1 apresenta a matriz de cargas fatoriais, após rotação dos eixos fatoriais.

Tabela 1 – Componentes da Matriz Rotacionada

VARIÁVEIS	FATORES	COMUNALIDADE
PE1	0,759	0,576
PE2	0,866	0,786
PE3	0,343	0,117
PE4	0,765	0,585
PE5	0,894	0,799
PE6	0,852	0,726
PE7	0,868	0,753

Conforme o critério de significância estatística das cargas fatoriais verificou-se valores próximos de 1 para os fatores PE1, PE2, PE4, PE5, PE6 e PE7, o que indica cargas fatoriais significativas representando o fator único denominado de DIFERENCIAÇÃO. Ainda na TABELA 1, observa-se valor da comunalidade apresentada pelas variáveis, esta, representa a parcela de variância explicada individualmente pelas variáveis na análise fatorial, possibilitando avaliar se a variável individualmente é relevante ou não para a análise. Uma vez identificadas as variáveis determinantes para cada fator, efetuou-se o teste da coerência interna entre as variáveis que compuseram cada fator por meio do Alfa de Cronbach, para o qual, quanto mais próximo de 1 for o alfa, maior é a coerência interna entre as variáveis. O teste gerou um valor igual a 0,718 para o fator 1, valor que atesta a confiabilidade das respostas atribuídas as questões para medir um mesmo construto.

Apesar da grande maioria dos respondentes estejam classificados na prioridade estratégica de diferenciação, existe um fator (variável PE3) que apresenta um valor bem abaixo do esperado para classificá-lo com diferencial. Tal fator indica que alguns respondentes ainda são classificados como baixo custo.

Além da redução do fator e do valor da comunalidade, a análise fatorial gera os Scores do Fator definido como DIFERENCIAÇÃO. Com o valor destes scores foi possível reclassificar os respondentes nas prioridades diferenciação e baixo custo, para então realizar os testes de hipóteses. A classificação dos respondentes pela análise fatorial agrupou 12 (doze) respondentes como BAIXO CUSTO e 20 (vinte) como DIFERENCIAÇÃO.

A classificação pela média foi realizada através da soma das respostas dos gestores para cada questão. Com o valor das médias calculadas com auxílio da função “MÉDIA” do Excel, tornou-se fácil a identificação dos 32 respondentes quanto às prioridades estratégicas. Essa classificação agrupou 11 (onze) respondentes como BAIXO CUSTO e 21 (vinte e um) como DIFERENCIAÇÃO.

Após a classificação dos respondentes quanto às prioridades estratégicas realizaram-se as estatísticas descritivas e os testes não paramétricos com os dois mecanismos de classificação do bloco de estratégia.

No que tange à estratégia competitiva das atividades fins os resultados evidenciam que os hotéis analisados dão maior ênfase à estratégia de diferenciação, tendo como foco à qualidade dos serviços/produtos e a manutenção da imagem da marca superior à dos concorrentes conforme (Tabela 2).

Tabela 2 – Análise do Constructo Prioridade Estratégica

ÁREAS/PRIORIDADES	BAIXO CUSTO (%)	ENFOQUE (%)	DIFERENCIAÇÃO (%)
HOSPEDAGEM	-	4,0	96,0
ALIMENTOS E BEBIDAS	3,1	-	96,9
SERVIÇOS AUXILIARES	-	28,1	68,8
RECEPÇÃO E RESERVA	-	9,4	90,6
EVENTOS	-	9,4	90,6
LAZER	-	3,1	96,9
GOVERNANÇA	-	21,9	78,0

Nota-se a ênfase na estratégia de diferenciação na maioria das atividades do hotel. A análise permitiu verificar que as áreas que em que os hotéis mais buscam priorizar a estratégia de diferenciação são aquelas relacionadas diretamente com o hóspede, ou seja, na tentativa de conquistar os clientes, os empreendimentos hoteleiros optam por oferecer maior suporte e desenvolver serviços inovadores nas áreas de recepção, reserva e hospedagem para atrair um maior numero de clientes.

Percebe-se coerência entre as afirmativas, pois, dar menor ênfase a preços menores denota a preferência pela estratégia de diferenciação ao invés do baixo custo pela tipologia de Porter (2004). Esta tendência pode ser resultado do perfil do novo consumidor, mais exigente, fato que exige uma postura diferenciada por parte dos empreendimentos hoteleiros em busca da fidelização do cliente.

Com base na análise descritiva, pode-se concluir que, em geral, os hotéis investigados definem seu posicionamento estratégico adotando a estratégia de diferenciação. Diversos fatores concorrem à preferência por essa estratégia. Em primeiro lugar a acirrada competição do setor percebida principalmente após a inserção das grandes redes hoteleiras internacionais no estado. Outro fator é a proximidade entre os hotéis, a maioria dos hotéis da Cidade do Salvador concentra-se nos mesmos bairros, geralmente próximos da orla marítima (Vitória, Barra e Ondina) onde também é montado o circuito do carnaval ou próximo do centro financeiro da cidade (Pituba e Itaigara).

Quanto às variáveis do constructo práticas de gestão de custos foram incluídas 8 (oito) questões para obter informações quanto ao grau de utilização das práticas de custos pelos hotéis. As questões abordadas estão descritas no Quadro 3.

1.1 O meu Hotel efetua planejamento (estratégico e orçamento) e acompanha mensalmente os resultados (real x orçado):
1.2 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total):
1.3 No meu Hotel, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas após dedução dos custos e despesas variáveis totais):
1.4 No meu Hotel, quando planejamos as atividades, efetuamos orçamento detalhado dos custos (ex: compra de material de limpeza):
1.5 No meu Hotel, acompanhamos os custos efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparamos com o orçado ao longo de toda a execução do orçamento.
1.6 No meu Hotel, fazemos avaliação da contribuição dos clientes para o resultado (participação dos segmentos de hóspedes na receita e no lucro):
1.7 No meu Hotel, utilizamos as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle:
1.8 No meu Hotel, utilizamos sistema de informações de custos paralelamente à contabilidade de custos para planejamento, gestão e controle das atividades.

Quadro 3 – Questões da Variável Práticas de Gestão de Custos

Os hotéis pesquisados foram reclassificados de acordo com o escore resultante da análise fatorial calculado a partir das respostas do Bloco de Estratégia e foram agrupados em dois blocos denominados DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO. No primeiro grupo foram identificadas dezoito empresas, onze empresas receberam a classificação de BAIXO CUSTO.

Para esta análise, as empresas classificadas no grupo de enfoque foram retiradas da amostra, pois, conforme explicitado no primeiro capítulo, tal estratégia não se caracteriza como um posicionamento estratégico e sim uma forma de alcançar a posição estratégica desejada. Feita a recodificação das variáveis, foi calculado a média, o desvio padrão e a variância em

relação média de cada variável para as respostas das questões do bloco PC. Essas informações são resumidas na TABELA 3. A questão 1 busca verificar a percepção do gestor a respeito do acompanhamento mensal do planejamento estratégico ou orçamentário realizado pela empresa.

Tabela 3 – Análise Estatística do Constructo Práticas de Gestão de Custos

Diferenciação							Baixo Custo						
Variáveis	N	Média	Variação	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo	Variáveis	N	Média	Variação	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo
PC1 - orçamento para planejamento estratégico	20	4,4	0,2	0,5	4,0	5,0	PC1	12	4,2	0,9	0,9	2,0	5,0
PC2 - margem bruta	20	4,4	0,4	0,6	3,0	5,0	PC2	12	4,3	0,4	0,6	3,0	5,0
PC3 - Margem de contribuição	20	4,0	0,4	0,6	3,0	5,0	PC3	12	4,0	0,7	0,9	3,0	5,0
PC4 - Orçamento para planejamento de custos	20	4,0	0,4	0,6	2,0	5,0	PC4	12	4,2	1,1	1,0	2,0	5,0
PC5 - orçamento para controle de custos	20	4,2	0,5	0,7	3,0	5,0	PC5	12	4,2	1,2	1,1	2,0	5,0
PC6 - rentabilidade de clientes	20	3,9	0,5	0,7	3,0	5,0	PC6	12	3,8	0,9	0,9	3,0	5,0
PC7 - informações de custos para planejamento	20	4,1	0,7	0,7	3,0	5,0	PC7	12	4,2	0,3	0,6	3,0	5,0
PC8 - Sistema de custos	20	3,7	1,0	1,0	2,0	5,0	PC8	12	3,9	0,6	0,8	3,0	5,0

Constatou-se que os hotéis da amostra que se posicionam estrategicamente como DIFERENCIAÇÃO, enfatizam o uso do planejamento e acompanhamento mensal tanto do plano estratégico quanto do orçamentário e a utilização da margem bruta mais do que empresas indicadas como sendo de BAIXO CUSTO. A forte utilização do planejamento estratégico é destacada por alguns autores como fator relevante na adoção das melhores práticas de gestão e de custos, pois, abordagem holística e integrada é eficaz para implementar e práticas de gestão de custos (DERTOUZOS et al. 1989; HAMEL & PRAHALAD, 1994).

Essa abordagem tende a se mais utilizada por organizações que enfatizam diferenciação de produtos, onde prioridades e estratégias competitivas precisam ser gerenciadas com maior precisão, já que o processo e as técnicas requeridas para produzir produtos diferenciados são diversas e complexas, se comparadas com a produção e venda de produtos a preços baixos (PORTER, 2004). Com relação a esse quesito e com exceção á forte utilização da margem bruta – PC2 pelo grupo de diferenciação, constata-se uma divergência com os achados de Chenhall (2003), que aponta uma tendência de empresas com posicionamento estratégico de baixo custo em adotar controles gerenciais formais e tradicionais (margem bruta e de contribuição), com foco em controle de custos, metas de operação específicas, orçamentos e controles orçamentários rígidos, se comparados a estratégias empreendedoras e com diferenciação de produtos.

Este resultado pode indicar que os empreendimentos hoteleiros da Cidade do Salvador, mais especificamente classificados como 3, 4 e 5 estrelas, estão utilizando o planejamento e acompanhamento mensal orçamentário e estratégico como mecanismos de auxílio na diferenciação de seus serviços, já que, a busca pela oferta de um produto diferenciado não exclui o controle de custos de seus processos, e um sistema de controle gerencial rígido denota uma característica que adiciona valor aos empreendimentos em análise.

Em relação aos hotéis classificados como BAIXO CUSTO verificou-se que estes enfatizam a utilização do orçamento como ferramenta de controle de custos e a utilização de um sistema de custos paralelo à contabilidade para planejamento, gestão e controle das atividades. À exceção das variáveis PC1, PC2, PC4, PC7 E PC8, descritas acima, nota-se que as demais variáveis não demonstraram distinções significativas entre as estratégias de DIFERENCIAÇÃO e BAIXO CUSTO e com relação às práticas de gestão de custos.

5.2 Testes não paramétricos de Mann Whitney, Kruskal Wallis e Qui Quadrado

Os testes não-paramétricos permitem investigar hipóteses ou questões que possuam distribuição livres. Para investigar a hipótese nula de que médias populacionais são as mesmas para dois ou mais grupos diferentes optou-se por utilizar os testes de Mann-Whitney (dois grupos), de Kruskal-Wallis (mais grupos) e o teste Qui Quadrado para verificar a associação

entre as variáveis em análise. Vale ressaltar que, para as análises, considerou-se um nível de confiança de 95%.

Como os dados eram assimétricos e o número de participantes pequeno realizou-se o teste Mann -Whitney com as variáveis estratégicas em análise classificadas tanto pela análise fatorial quanto pela média e as variáveis do Bloco de informações de custos (Tabela 4). Enquanto a estatística descritiva constatou a relação entre as variáveis de estratégia com as seguintes variáveis de informações de custos: planejamento estratégico e orçamentário (PC1), margem bruta (PC2), orçamento para planejamento dos custos (PC4), orçamento para avaliação de desempenho (PC5) e elaboração de informações de custo paralelas (PC8) o teste de Mann – Whitney não houve evidência estatística, no estudo em questão, que comprove tais afirmações.

Tabela 4 – Teste de Mann-Whitney para as Variáveis de Práticas de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classfat	Mann-Whitney U	115	104,5	116,0	97,0	104,0	114,0	109,5	110,0
	Wilcoxon W	193	182,5	326,0	307,0	314,0	192,0	319,5	320,0
	Z	-0,222	-0,682	-0,171	-1,001	-0,678	-0,253	-0,466	-0,410
	Significancia	0,863	0,552	0,893	0,387	0,552	0,833	0,687	0,716
Variáveis de Estratégia		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classmed	Mann-Whitney U	115,50	105,50	112,00	90,50	96,00	108,50	103,50	107,50
	Wilcoxon W	346,50	171,50	343,00	321,50	327,00	174,50	334,50	338,50
	Z	0,000	-0,448	-0,153	-1,109	-0,842	-0,301	-0,542	-0,334
	Significancia	1,000	0,696	0,907	0,327	0,457	0,785	0,639	0,755

Ainda com relação às variáveis do bloco de informações de custos realizou-se o teste de Kruskal-Wallis, equivalente não-paramétrico da análise de variância – ANOVA. O teste (Tabela 5) também foi realizado com as variáveis do Bloco de informações de custos e as variáveis estratégicas em análise classificadas tanto pela análise fatorial quanto pela média.

Tabela 5 - Teste de Kruskal-Wallis para as Variáveis de Práticas de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square	0,049	0,465	0,029	1,003	0,460	0,064	0,216	0,168
	Asymp. Sig.	0,824	0,495	0,864	0,317	0,498	0,800	0,642	0,682
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
		PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square	0,000	0,201	0,023	1,231	0,709	0,091	0,294	0,112
	Asymp. Sig.	1,000	0,654	0,878	0,267	0,400	0,763	0,588	0,738

Assim como o teste de Mann – Whitney, o Kruskal-Wallis confirmou que não há evidência estatística (nível de 0,05) que possa prevê as prioridades estratégicas através das informações de gestão de custos adotadas no estudo em questão. A análise do bloco de variáveis de informações de custos foi realizada pelos testes de Mann – Whitney e Kruskal-Wallis (Tabela 6). O primeiro teste constatou que ao considerar um nível de 0,05 de significância estatística encontra-se forte relação entre a prioridade estratégica classificada tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média (Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,021 e 0,08) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,03 e 0,01).

Tabela 6 – Teste de Mann-Whitney para as Variáveis de Informação de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos								
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	
Prioridade Estratégica - Classfat	Mann-Whitney U	95	120	102,5	118,5	97,5	108,5	61,5	110,5	
	Wilcoxon W	305	330	312,5	196,5	175,5	186,5	271,5	188,5	
	Z	-1,198	0,000	-0,843	-0,063	-1,015	-0,566	-2,495	-0,411	
	Significancia	0,346	1,000	0,501	0,954	0,387	0,659	0,021	0,716	
Variáveis de Estratégia		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	
Prioridade Estratégica - Classmed	Mann-Whitney U	85,50	115,50	109,50	106,50	94,00	107,50	71,00	93,50	
	Wilcoxon W	316,50	346,50	340,50	337,50	160,00	173,50	302,00	159,50	
	Z	-1,47	0,00	-0,29	-0,38	-0,99	-0,40	-1,93	-0,97	
	Significancia	0,24	1,00	0,81	0,73	0,41	0,75	0,08	0,39	

O teste de Kruskal-Wallis (Tabela 7) também constatou a forte relação entre a prioridade estratégica classificada tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média (Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,013 e 0,053) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,03) somente com a variável prioridade estratégica classificada pela média.

Tabela 7 – Teste de Kruskal-Wallis para as Variáveis de Informação de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square	IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
	Asymp. Sig.	1,435	0,000	0,710	0,004	1,031	0,321	6,223	0,169	0,042	1,097	13,704
		0,231	1,000	0,399	0,950	0,310	0,571	0,013	0,681	0,837	0,295	0,000
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square	IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
	Asymp. Sig.	2,147	0,000	0,087	0,147	0,978	0,161	3,741	0,940	0,839	0,099	8,930
		0,143	1,000	0,768	0,701	0,323	0,688	0,053	0,332	0,360	0,754	0,003

As demais variáveis não apresentaram relação significativa entre as estratégias e as práticas de gestão de custos. Esse resultado pode indicar que as práticas de gestão de custos não têm relação com as prioridades estratégicas dos hotéis analisados na Cidade do Salvador. A falta de relação entre essas variáveis pode se devido da falta de integração entre a gerência e a contabilidade dos empreendimentos, já que em muitos casos a contabilidade é terceirizada e não é realizada no próprio hotel.

A busca pela excelência no serviço, exige do gestor hoteleiro um pensamento gerencial estratégico na gestão das operações do hotel. Por isso, nota-se que a diferenciação nas atividades do hotel que constituem uma fonte potencial para criar vantagem competitiva em relação à concorrência, adicionando valor aos serviços prestados pelo empreendimento.

Apesar da definição das prioridades estratégicas ser vista como um aspecto importante ressalta-se que a gestão eficaz dos custos pode implicar em controle mais efetivo das atividades realizadas. Por tais fatores, as prioridades estratégicas devem estar relacionadas com as práticas de custos. Ressalta-se ainda que, estas prioridades por si só, podem não ser suficientes para alcançar vantagem competitiva. Nesse contexto, Chenhall e Langfield-smith (1998) além das práticas de custos, o as técnicas de gestão também são de fundamental importância e a integração entre as três (prioridades estratégicas, técnicas de gestão e práticas de gestão de custos) são eficazes na obtenção da vantagem competitiva duradoura.

Os testes de qui-quadrado ou Chi-Square de Pearson ou é utilizado para testar a hipótese de que não há nenhuma associação de colunas e linhas na tabela de dados, isto é, não há associação entre as variáveis em análise. Seu uso é mais susceptível de criar significado na medida em que (1) a relação é forte, (2) a dimensão da amostra é grande, e/ou (3) o número de valores das duas variáveis associadas é grande. Para realizar o teste recorreu-se ao procedimento da tabulação cruzada (*cross tabulation*) no SPSS. A tabulação cruzada quantifica o grau de associação entre as colunas, e os testes são executados para determinar se existe dependência estatisticamente significativa entre as colunas ou não.

A análise do teste (Tabela 8) constatou que há relação que os testes não paramétricos não revelaram: a dependência/relação considerando significância de 0,05 entre a variável prioridade estratégica e a variável orçamento para planejamento de custos – PC4 (sig. 0,018). Tal evidência comprova a preocupação constante dos hotéis analisados em relação aos custos.

Tabela 8 – Teste do Qui-quadrado para as Variáveis de Práticas de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
Prioridade Estratégica - Classfat	Chi-Square	PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
	Asymp. Sig.	0,246	0,786	0,212	0,050	0,083	0,568	0,662	0,725
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos							
Prioridade Estratégica - Classmed	Chi-Square	PC1	PC2	PC3	PC4	PC5	PC6	PC7	PC8
	Asymp. Sig.	0,152	0,862	0,101	0,018	0,425	0,763	0,762	0,746

Em relação às variáveis de informações de custos (Tabela 9), o teste confirmou a relação entre a variável prioridade estratégica tanto pela análise fatorial (Classfat) quanto pela média (Classmed) com as variáveis de formação do preço de venda – IF8 (0,008 e 0,020) e alocação dos custos indiretos – IF12 (0,01).

Tabela 9 – Teste do Qui-quadrado para as Variáveis de Informações de Gestão de Custos

Variáveis de Estratégia		Variáveis de Informações de Custos										
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
Prioridade Estratégica -	Chi-Square Asymp. Sig.	0,162	0,000	0,340	0,946	0,398	0,219	0,008	0,464	0,484	0,094	0,001
Variáveis de Estratégia		Variáveis de Práticas de Custos										
		IF1	IF2	IF4	IF5	IF6	IF7	IF8	IF9	IF10	IF11	IF12
Prioridade Estratégica -	Chi-Square Asymp. Sig.	0,143	0,000	0,372	0,477	0,000	0,240	0,020	0,648	0,183	0,364	0,001

Diante do exposto, verifica-se que algumas práticas de custos possuem relação com a prioridade estratégica dos hotéis analisados, entretanto, as análises estatísticas evidenciam que não existem provas o suficiente para afirmar que é possível identificar a prioridade estratégica adotada pelos hotéis da Cidade do Salvador a partir das variáveis de informações de custos.

O pouco uso das práticas de gestão de custos na definição das prioridades estratégicas pode ser em função de uma série de fatores, dentre elas a concorrência no setor. Esta foi descrita por Cadez e Guilding (2007) como de vital importância para a definição da estratégia é a. estratégia é a acirrada competição percebida após a inserção das grandes redes hoteleiras internacionais no estado e a proximidade entre os hotéis, concentrados próximos da orla marítima (Vitória, Barra e Ondina), ou próximo do centro financeiro da cidade (Pituba e Itaigara) podem ser consideradas pelos gestores como mais importantes na definição da prioridade estratégica do que algumas práticas de gestão de custos adotadas.

6 Considerações Finais

A indústria hoteleira em Salvador é altamente competitiva, devido, principalmente à entrada das grandes redes nacionais e internacionais (Accor, SolExpress, entre outras). Os grandes grupos hoteleiros conseguem definir preços (incluindo descontos especiais e contratos globais), oferecer pacotes mais atrativos e introduzir com facilidade inovações de produtos e serviços, tornando-se ameaças para os pequenos empreendimentos. Estes, para sobreviver, necessitam desenvolver estratégias que os auxiliem na obter vantagens competitivas duradouras.

A competição no setor hoteleiro força os gestores a adotarem uma postura estratégica. À luz dessas considerações, buscou-se investigar se era possível prever as prioridades estratégicas - diferenciação ou baixo custo - a partir das práticas de gestão de custos adotadas pelos hotéis classificados com 3, 4 e 5 estrelas da Cidade do Salvador cadastrados na ABIH-BA.

A análise dos resultados, realizada por meio da estatística descritiva e dos testes de hipóteses concluiu que, no que diz respeito ao posicionamento estratégico dos hotéis, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades como um todo. Entretanto nas atividades de apoio tais como serviços auxiliares de lavanderia e locações observou-se a preferência pelo baixo custo, entretanto, essa tendência só foi percebida em áreas que não há contato direto com o cliente. A estratégia de diferenciação utilizada para atingir o mercado consumidor, privilegia a qualidade e inovação dos seus serviços, oferecendo suporte ao cliente e buscando desenvolver uma imagem da marca superior ao da concorrência.

Em relação às práticas de custos percebeu-se que os hotéis analisados fazem pouco uso dessas práticas na definição das prioridades estratégicas, essa tendência pode ser em função da falta de um setor de contabilidade ou custos dentro do hotel ou devido à concorrência no setor, que não permite um estudo mais profundo na área de custos.

Dentre as limitações deste estudo ressaltam-se o pequeno número de hotéis analisados e as próprias respostas dos gestores hoteleiros entrevistados, fatores que restringem os resultados obtidos nesta pesquisa à amostra do estudo. Para pesquisas futuras sugere-se: [1] a ampliação do estudo a uma população e amostra maior; [2] replicar o estudo em outras capitais; [3] realizar uma investigação exploratória sobre os fatores que influenciam os gestores a utilizar ou não informações de custos nas decisões sobre prioridades estratégicas.

Referências

ABDEL-KADER, Magdy, LUTHER, Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis.** The British Accounting Review n° 40, 2008, pág. 2–27.

ABIH. Associação Brasileira de Hotéis. Dados da hotelaria brasileira. Disponível em: <http://www.abih.com.br/>

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

BERTERO, C. O.; BINDER, M. P.; VASCONCELOS, F. C. de. **Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002.** In: BERTERO, C. O.; CALDAS, M. P.; WOOD JR., T. Produção científica em administração no Brasil: o estado da arte. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços: com aplicações na calculadora Hp 12C e Excel.** São Paulo: Atlas, 2002.

CADEZ, Simon e GUILDING, Chris. **An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting.** Accounting, Organizations and Society. Jan. 2008

CHENHALL, R. H. **Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.** Accounting, Organizations and Society, 28, p. 127-168, 2003.

_____, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach.** Accounting, Organizations and Society. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

ELDENBURG, Leslie e WOLCOTT, Suzan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar desempenho.** Tradução Luiz Antonio Fajardo Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. - Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial.** São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial.** Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.** Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo, 1984.

HAIR, Josef F. Jr.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William. C. **Análise Multivariada de Dados.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005a.

HANSEN, Don. R.; MOWEN, Maryanne. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

_____, Stephen C.; STEDE Wim A. V. **Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis**. Management Accounting Research, n. 15, p. 415-439. jan./mar. 2004.

HORNEGREN; DATAR, S.M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

JOHNSON, H.T. ; KAPLAN, R.S. **Relevance Lost** – The rise and fall of Management Accounting. Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.

MAROCO, J. **Análise Estatística com utilização do SPSS**. 2ª edição. Lisboa: Edições Silabo, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MURRAY, A. I. **A contingency view of Porter's "generic strategies"**. Academy of Management Review, Berkeley, v. 13, n. 3, p. 390-400, 1988.

PORTER. Michel E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

_____, Michel E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

RECKZIEGEL, Valmor, SOUZA, Marcos Antônio de, DIEHL, Carlos Alberto. **Práticas de Gestão de Custos adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná**. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo: 2007.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos: uma nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo, 2006.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas**. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Tradução técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. – 2. ed. – São Paulo: Thomson Learning, 2008.