

Utilização das informações de custos na gestão sustentável de hotéis

Claudia Reis Barbalho (UFC) - professoraclaudiareis@yahoo.com.br

Pollyana Nascimento Roberto de Lima (FAREC) - gtapop@hotmail.com

Resumo:

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

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

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Utilização das informações de custos na gestão sustentável de hotéis

Resumo

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

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

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

Os resultados da última temporada de férias, em julho de 2009, demonstram que a demanda turística via Fortaleza cresceu 17,3% se comparado ao mesmo período do ano anterior. A renda gerada foi de R\$ 775 milhões, 39,7% maior que o registrado em julho de 2008, segundo dados da SETUR/Ce (2010), que podem ser observados com mais detalhes na tabela 1.

Tabela 1: Resultados da alta estação – Julho 2009

INDICADORES	2008	2009	Var(%)
1.Demanda Turística via Fortaleza	241.585	283.436	17,3
2.Demanda Hoteleira em Fortaleza	116.769	136.301	16,7
3.Oferta Hoteleira (UHs)	24.030	25.15	4,7
4. Gasto Percapita (R\$)	1.311,91	1.562,38	19,1
5.Receita turística (R\$milhões)	316,9	442,8	39,7
6.Renda gerada (R\$ milhões)	554,6	775,0	39,7

Fonte: SETUR/Ce (2010).

Os dados revelam o crescimento do setor que contribui para a geração de emprego e renda. Este crescimento pode impactar diretamente no desenvolvimento sustentável da Cidade. Há que se planejar para não afetar as gerações futuras, tal planejamento pode ser com base nas informações geradas a partir de um sistema de contabilidade gerencial, mais especificamente da Contabilidade de Custos. O desenvolvimento de uma consciência sustentável por parte da Empresa Hoteleira pode significar uma vantagem Competitiva.

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

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

A pesquisa é de natureza descritiva, tendo em vista a sua finalidade, que é discutir a utilização das informações de custos na gestão sustentável dos hotéis da cidade de Fortaleza. Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é baseada em dados secundários por meio da pesquisa bibliográfica, uma vez que foram levantados os estudos acerca do problema em livros, artigos de congressos e revistas científicas, dissertações e teses pertencentes às mais conceituadas universidades do País; e, ainda, de dados primários colhidos por meio de entrevistas estruturadas, aplicadas aos gestores dos empreendimentos hoteleiros da cidade de Fortaleza.

O artigo está estruturado da seguinte forma, esta introdução que aborda algumas considerações iniciais que justificam a relevância e realização do trabalho, além de alguns aspectos metodológicos a empregados. O referencial teórico, onde são desenvolvidos os conceitos gestão de custos, a empresa hoteleira objeto do estudo, metodologia, análises dos resultados e as considerações finais, além de toda a bibliografia referenciada e consultada ao longo do ensaio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

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

empresa usa para fornecer serviços ou produtos”. Essas definições demonstram os custos como desembolso de recursos da empresa.

Os custos precisam ser classificados para atender à finalidade para as quais são apurados. No entendimento de Garrison e Noreen (2001, p.30), “os custos são classificados de modos diferentes, de acordo com as necessidades imediatas da administração”. A classificação utilizada para o usufruário externo pode ser diferente da adotada para o usuário interno. Por exemplo, para elaboração de demonstrações contábeis, que em geral vão servir a usuários externos, a classificação pode ser diferente de aquela a utilizar para o planejamento e a tomada de decisões.

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

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

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

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

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

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

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

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

Para Hansen e Mowen (2003), o posicionamento estratégico é a seleção e combinação ótima das três estratégias genéricas abordadas por Porter. Porter (2004), por sua vez, aponta

que o caminho para introduzir valor se decompõe em duas vertentes: a geração pelo menor custo do produto ou serviço ofertado ou geração pela diferenciação aos olhos do cliente. Segundo esse autor, existem três estratégias genéricas para enfrentar a concorrência e tornar-se mais competitivo. Tais estratégias são baseadas na gestão de custos, podendo ser a liderança em custos ou baixo custo, a diferenciação e o enfoque.

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

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

O enfoque consiste em atingir determinada fatia do mercado e oferecer produtos ou serviços. Esta estratégia, quase sempre, é combinada com liderança em custos (baixo custo) ou diferenciação, ou seja, pode-se vender um produto com valor mais baixo para a população A e outro diferenciado e, conseqüentemente, de valor mais elevado, voltado para a população B. A figura 1 mostra o esquema das estratégias competitivas de Porter.

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

Figura 1: Estratégias Genéricas de Porter.

Fonte: Porter (1989, p. 10).

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

[...] a análise do posicionamento estratégico do setor hoteleiro revela uma tendência de crescimento do setor, com uma participação de mercado pulverizada entre muitos estabelecimentos. A acirrada competitividade leva a indicar, genericamente, uma missão de construir, com estratégia de diferenciação, pois assim torna-se cada vez mais importante oferecer serviço especial ao cliente, seja com percepção real de qualidade.

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

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

Na diferenciação e no enfoque, a empresa só terá resultado positivo caso o custo adicional para diferenciar o produto ou serviço ou atingir aquela fatia de mercado seja inferior à receita gerada, permitindo resultado positivo. Para isso, precisa de informações de custos de

fornecedores e concorrentes; este tipo de informações ultrapassa os limites internos da sua empresa.

É cada vez mais comum a aplicação da Contabilidade de Custos por empresas não comerciais, principalmente as empresas de serviços. Quando de seu surgimento, a Contabilidade de Custos veio para atender empresas industriais, mas, com o passar do tempo, esta prática foi modificando, passando esta aplicação também ao setor de serviços.

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

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

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

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

No ramo hoteleiro, é destacada a importância do uso das informações de custos estratégicos pelos gestores no desenvolvimento de suas estratégias gerenciais. Estes deverão dispor de uma estrutura de informações que lhes assegure o pleno conhecimento de suas operações, permitindo tomar decisões, controlar e avaliar seu desempenho, bem como desenvolver estratégias para ser mais competitivo. Isso pode ser observado quando Silva e Miranda (2002, p.301) acentuam que:

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

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

[...] conhecer o custo e sua formação para efeito gerencial representam fator primordial para a definição dos serviços e produtos a serem oferecidos pelo hotel, tendo em vista que revela onde fazer aprimoramentos em qualidade, eficiência e rapidez.

Para que o gestor possa tomar suas decisões com base nas informações de custos, ele precisa obter, por parte da Contabilidade, relatórios gerenciais que demonstrem as informações necessárias para o seu correto gerenciamento.

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

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

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

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

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

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

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

II – serviços mínimos necessários ao hóspede, consistentes em:

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

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

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

De conformidade com Eller (2002, p.36) “a hotelaria é uma das mais antigas atividades humanas. Apareceu por volta do século IV a.C. e tinha por objetivo prestar serviços correspondentes a abrigo e alimentação”. É considerada uma atividade milenar e sabe-se que as primeiras notícias sobre meios de hospedagem vêm da Grécia Antiga quando dos jogos olímpicos (DUARTE, 2003).

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

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

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

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

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

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

Mesmo possuindo formas de administração diferentes, os hotéis podem ser classificados em categorias iguais.

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

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

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

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

A presente pesquisa é de natureza descritiva. Isto pode ser afirmado com base nos seus objetivos, que é discutir a utilização das informações de custos na gestão sustentável dos hotéis da cidade de Fortaleza. Com relação aos procedimentos em uma pesquisa, Raupp e Beuren (2003, p. 83) acentuam ser “a maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”. Neste sentido, quanto aos procedimentos de coleta de dados, dentre outros, constam a pesquisa bibliográfica e o estudo de campo.

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

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

Quanto à abordagem do problema, as pesquisas podem ser consideradas quantitativas e qualitativas. Na pesquisa quantitativa, de acordo com Richardson (1999), a coleta e/ou o

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

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

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

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

A rede hoteleira de Fortaleza é composta por um total de 200 (duzentos) meios de hospedagem, e está composta por hotéis, pousadas, albergues e *flats*, possuindo, ainda, um total de 10.432 (dez mil, quatrocentos e trinta duas) unidades habitacionais e 25.842 (vinte e cinco mil, oitocentos e quarenta dois) leitos. (SETUR/CE, 2008).

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

Tabela 2: Rede Hoteleira de Fortaleza

Categorias	MH	UH	Leitos
Hotéis	98	7.622	17.978
Pousadas	77	1.222	3.354
Albergues	2	31	154
Flats	23	1.557	4.356
Total	200	10.432	25.842

Fonte: SETUR/CE- (out / 2009).

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

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

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

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

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

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

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

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

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Perguntou-se para qual finalidade o hotel faz uso das informações de custos. Considerando que o gestor poderia marcar mais de uma finalidade, o resultado foi o seguinte: 90,9% utilizam para controlar custos, 59,1% para calcular o lucro, 45,5% para definir o preço de vendas e 18,2% para definir o *mix* de produtos. Tais dados podem ser observados na tabela 3. Diante dos resultados, pode-se acentuar que, além do controle de custos, há uma combinação entre calcular o lucro e definir o preço de venda.

Tabela 3 – Finalidade do uso das informações de custos para os gestores *

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

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

*Questão de múltipla escolha.

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

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

Na tabela 4 observa-se que a maioria dos gestores tem informações fornecidas pelo setor contábil sobre seus custos operacionais, referente a sua cadeia interna de valores (76,5%), fornecedores (47,1%), alimentos e bebidas (35,3%); governança (35,3%) e cada tipo de cliente apenas 11,8% dispõem desse tipo de informação.

Tabela 4 – Fornecimento de informações sobre custos pela Contabilidade *

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

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

No que se refere às informações estratégicas sobre margens de fornecedores, índices de produtividade, custos de insumos e produtos em cada processo, ligações entre processos internos, dentre outros, fornecidos pela contabilidade, foi observado que, para 36,4% dos entrevistados, a Contabilidade fornece informações sobre índices de produtividade e custos de insumos e produtos em cada processo, ao que se seguem 31,8% com informações sobre margens de fornecedores e clientes, e, para 22,7% informações acerca de ligações entre processos. (Tabela 5).

Tabela 5 Informações Fornecidas pela Contabilidade x Utilização pelos Gestores*

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

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

Quanto à utilização de tais informações pelos gestores para a melhoria da eficiência dos serviços prestados ao cliente, das respostas obtidas, 50% utilizam a informação sobre índices de produtividades como melhor forma de gerenciamento; em segundo lugar, empatados com 38,9%, as informações sobre margem de fornecedores e clientes e a respeito de ligações entre processos internos; 27,8% utilizam as informações no tocante a custos de insumos e produtos em cada processo.

Comparando as informações que a contabilidade fornece com o que os gestores utilizam, destacam-se os índices de produtividade, no entanto, 16,7% afirmam utilizar informações relativas à estrutura de custos dos concorrentes, não apontada na pesquisa como fornecida pela contabilidade. Estes dados podem ser verificados na tabela 6.

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

No caso das informações sobre fornecedores, tais informações de custos facilitam as negociações (87,5% das respostas), seguidas de formação de preços (75,0% das respostas).

No que se refere a clientes, as informações de custos ajudam os gestores nas promoções oferecidas aos hóspedes (50,0% das respostas).

Tabela 6 – Utilidade das informações de custos fornecidas pela Contabilidade *

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

*Questão de múltipla escolha.

Fonte: Pesquisa de campo (2008).

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

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

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve o objetivo de discutir a utilização das informações de custos na gestão sustentável dos hotéis da cidade de Fortaleza. A pesquisa revelou que tais informações são utilizadas para fins gerenciais como o controle de custos e a formação de preços, e permitem desenvolver economias sustentáveis nos hotéis participantes do ensaio. Este foi o objetivo geral, prontamente atendido pelos resultados da pesquisa.

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

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

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

Nos itens que se relacionam com a cadeia de valor, os custos operacionais, ou seja, aqueles referentes à cadeia interna de valores, são os mais conhecidos pelos gestores e, quanto à utilidade das informações de custos de modo geral, a formação de preços e as negociadas com fornecedores são as mais citadas. A pesquisa revelou que os hotéis da cidade de Fortaleza utilizam informações de custos para formação de seus preços de venda, mas vale ressaltar que há uma interdependência entre a categoria do hotel e o uso de tais informações na formação dos preços de venda, ou seja, quanto mais sofisticado for o hotel, maior o uso das informações de custos. O estudo também constatou o uso das informações de custos para fins estratégicos, sendo assim, as hipóteses levantadas foram ratificadas.

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

CEARÁ - SECRETARIA DO TURISMO DO ESTADO DO CEARÁ – SETUR/CE. **Indicadores turísticos 1995/2006**. Disponível em: <www.setur.ce.gov.br/setur/docs/estudos_e_pesquisas/indicadores_turisticos_2008.pdf>. Acesso em: 30 de Julh de 2010.

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

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

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

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

EMBRATUR: Empresa brasileira de turismo. **Regulamento geral dos meios de hospedagem**. Disponível em: <

http://www.abih.com.br/principal/classificacao/regulamento_sistema.php>. Acesso em 25 abr 2008c.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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