



IV SINGEP

Simpósio Internacional de Gestão de Projetos, Inovação e Sustentabilidade
International Symposium on Project Management, Innovation and Sustainability

ISSN: 2317 - 8302

USO DE INFORMAÇÕES NO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DE CUSTO: UM ESTUDO SOBRE A INDÚSTRIA HOTELEIRA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CAMPINAS

FREDERICO OTAVIO SIROTHEAU CAVALCANTE

UFRJ

fsirotheau@hotmail.com

MARIA TEREZA SIROTHEAU CAVALCANTE

FACIMP - Faculdade de Imperatriz

mtsirotheau@hotmail.com



USO DE INFORMAÇÕES NO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DE CUSTO: UM ESTUDO SOBRE A INDÚSTRIA HOTELEIRA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CAMPINAS

Resumo

Este estudo aborda a relevância da gestão de custos aplicado ao setor de produtos e serviços na indústria hoteleira. Como referência conceitual usa-se elementos destinados ao sistema de custos e gestão na indústria hoteleira. O artigo usa uma amostra de 30 hotéis da Região Metropolitana de Campinas - RMC. A premissa básica deste estudo é a investigação da estrutura de gerenciamento dos custos/despesas pelo sistema administrativo de um hotel e a comparação com pesquisas realizadas anteriormente no Brasil de mesmas características. Foi realizada aplicação de um questionário junto aos gerentes de hotéis para coletar os dados, que foram tratados com a ajuda do Excel e do SPSS - *Statistical analyzed Package he will be the Social Sciences*. Os resultados revelaram que a maioria dos gestores investigados faz uso da informação de custos estratégicos e possuem um sistema estruturado que fornece esta informação a eles, em contraste com pesquisas anteriores onde gestores hoteleiros usavam-se do custeio por absorção ao invés do custeio variável como ferramenta de custos gerencial.

Palavras-chave: Informação de Custos; Decisão Estratégica; Gestão Hotéis RMC; Gestão hoteleira brasileira.

Abstract

This study addresses the relevance of cost management applied to the goods and services sector in the hotel industry. As a conceptual reference is used elements intended for cost and management system in the hotel industry. The article uses a sample of 30 hotels in the metropolitan region of Campinas - RMC. The basic premise of this study is to research the management structure of costs / expenses for the administrative system of a hotel and compared to earlier surveys carried out in the same features Brazil. It was done applying a questionnaire together with the hotel managers to collect the data, which were treated with the help of Excel and SPSS - *Statistical Package Analyzed he will be the Social Sciences*. The results revealed that the majority of the investigated management makes use of information strategic costs and have a structured system which provides this information to them, in contrast with previous research where hotel managers are used it costing absorption rather than variable costing as a tool managerial costs.

Keywords: Cost information; Strategic decision; Management RMC Hotels; Brazilian hotel management.



1 INTRODUÇÃO

Através de uma medição de desempenho, a empresa pode extrair informações centrais de gestão, onde obtém relatórios e indicadores que mostram como ela está em relação às metas estabelecidas, conseguindo então, tomar decisões para maximização de resultados.

A intensificação da competitividade, o avanço da tecnologia e má capacitação do quadro técnico, acabam afetando a empresa, no que diz respeito à geração de informações contábeis gerenciais. A necessidade de inovação é de importância relevante, para a busca de bons resultados, afinal, qual a empresa, no mundo de hoje com tanta mudança, consegue sobreviver sem ter sistemas adequados, sem investir no seu capital intelectual e sem conhecer seus clientes? São esses fatores decisivos, para sobreviver em meio de tanta competitividade. Segundo Beuren(2000, p.13):

Os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para uma solução eficaz e utilizar a informação para identificar tanto as oportunidades quanto às ameaças que o ambiente oferece à empresa.

A continuidade das empresas torna-se cada vez mais difícil, a prática tradicional nas relações mercadológicas já não produz o mesmo resultado. As expectativas dos clientes, fornecedores, gestores, etc. estão cada dia maior, o surgimento de empresas concorrentes e mais jovens no mercado está mais intenso. Todos esses acontecimentos obrigam as empresas a pensarem em operações estratégicas mais eficientes, para que possam acompanhar os resultados alcançados em suas atividades.

Nesse sentido, a busca por instrumentos gerenciais, que sejam capazes de prover os administradores de informações e que sejam capazes de criar vantagens competitivas e eficazes para a maximização de resultados, vem sendo cada vez mais necessária, cabendo a contabilidade fornecer ou colocar a disposição do gestor tal ferramenta.

A intenção deste trabalho é verificar a importância do sistema de custos para fins gerenciais da rede hoteleira da Região Metropolitana de Campinas, verificando se, a turbulência crescente do ambiente tem levado ao desenvolvimento de sistemas progressivamente complexos e refinados já que, as formas tradicionais de custeio, ainda muito utilizadas aqui no Brasil, não são muito adequadas aos controles internos dos processos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Informação de Custos *versus* Melhoria na Qualidade

A busca pela qualidade vem mobilizando não só o mercado nacional como também o internacional, observado a partir do momento em que a globalização econômica vem exigindo uma maior competitividade entre os diversos ramos de atividade.

Para se conquistar a qualidade é necessário gastos de recursos com treinamentos, implementação de sistemas adequados, pesquisas de mercado, etc., e não ter a devida qualidade pode custar muito caro.

Sobre a gestão da qualidade, Robles Júnior (1994, p.18) pondera que “a eliminação dos desperdícios está intimamente associada à questão da qualidade. Através da redução dos desperdícios, a empresa pode gerar recursos para alavancar seu sistema de melhoria da qualidade”.

Ainda Robles Júnior (1994, p.21) narra que “a preocupação com a qualidade não é recente. As empresas têm-se preocupado com a qualidade do produto desde os primórdios da era industrial”.



Em sintonia com esse raciocínio, Garrison (2001, p.10) narra que “A gestão da qualidade total tem duas características principais: (1) foco no atendimento aos clientes e (2) resolução sistemática dos problemas por meio de equipes constituídas de empregados da linha de produção”.

Segundo Robles Júnior (1994), a mensuração da qualidade por meio dos Custos da Qualidade é vista pelos administradores como forma de atender vários objetivos, dentre os quais destacam-se:

- a) a possibilidade de fixar objetivos financeiros para os programas de qualidade, priorizando aqueles que possibilitam trazer de forma mais rápida, melhores resultados para a empresa; e
- b) conhecer o quanto a empresa está perdendo pela falta de qualidade para sensibilizar os diferentes níveis da organização no desafio da melhoria contínua da qualidade.

Cada vez mais, as empresas hoteleiras devem estar compromissadas com a questão - qualidade - buscando um maior aperfeiçoamento de seus serviços e produtos, tentando reduzir gastos e eliminar atividades que não agregam valor.

A ênfase na informação de custos para a melhoria da qualidade – prende-se ao fato de que os custos devem ser identificados e mensurados para servirem como direcionador de ações de melhoria e até como incentivo ao início ou continuidade de programas de qualidade, visto que tal mensuração se constitui de resultados práticos em termos de visualização e entendimento para os envolvidos nesse processo de melhoria. (Wernke, 2000, p.9)

Para tomadas de decisões é de considerável importância o completo conhecimento dos custos que estão envolvidos na atividade da empresa, e com isso, tentou-se verificar esse adequado conhecimento entre os gestores hoteleiros da Região Metropolitana de Campinas, tentando destacar os principais tipos de custeio para informações gerenciais.

2.1.1 Métodos de Custeio

A metodologia de custeio constitui o método pelo qual apropriam-se custos, principalmente custos indiretos, a um objeto de custos. A literatura sobre a contabilidade de custos destaca três principais tipos de metodologia de custeio que podem ser utilizados pelos gestores como ferramentas para a tomada de decisões gerenciais: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Baseado em Atividades.

2.2 Setor Hoteleiro

Os hotéis são considerados elementos importantes da indústria do lazer. Os hotéis realizam uma importante função, em muitos países, pois fornecem facilidades para a transação de negócios, para reunião e conferências, para recreação e entretenimento. Os hotéis além de uma grande indústria de lazer, também possuem um grande índice de empregabilidade em diversas ocupações.

A contínua expansão do mercado, através da quebra de fronteiras, identificada como consequência da globalização, tem forçado os hotéis a se tornarem cada vez mais competitivos, devido ao aumento do número de redes hoteleiras. Isso tem feito com que os hotéis procurem um aprimoramento nas suas ferramentas de gestão, podendo redefinir o seu posicionamento no mercado. A concorrência cada vez mais acirrada faz com que haja redução das tarifas e uma busca pela qualidade inquestionável no atendimento aos clientes.

Muitos hotéis encontram dificuldades para sobreviver no mercado, podendo ser citada diversas causas, dentre elas a falta de um melhor conhecimento de seus custos, para que consigam reduzir suas tarifas e aumentar sua qualidade com o devido conhecimento das consequências e sem, é óbvio, comecem a trabalhar obtendo prejuízos.



O processo de tomada de decisão está diretamente condicionado à qualidade das informações. Elas devem dar suporte às operações e estratégias que norteiam o desempenho de todos os níveis da organização.

Todas as organizações hoteleiras incorrem em custos. Os custos são incorridos sobre os recursos consumidos pelo hotel para que ele alcance seu objetivo de negócios: satisfazer os clientes. Os recursos consumidos são materiais como: alimentos, bebidas, materiais de rodízios, higienização, fardamento, etc. além de recursos como esforços pessoais, serviços terceirizados, uso de equipamentos que geram custos (Zanella, 1993).

2.2.1 Controle em Hotelaria

Além de todos os custos essenciais para o funcionamento regular do hotel, este ainda tem que saber lidar com o período de baixa temporada, onde os empreendimentos hoteleiros experimentam uma época de ociosidade operacional tendo como consequência a ocupação inadequada dos empreendimentos que se caracteriza como um período de despesas contínuas de manutenção e operação, aliada a uma drástica redução de receitas que desequilibram completamente as suas capacidades financeiras.

O grande problema do administrador hoteleiro nessa situação de sazonalidade, é tornar a fazer frente a uma constância fixa de despesas num grande período de déficit financeiro, que se traduz num dilema entre suportar este déficit financeiro de alguns meses, tendo para isso consumido grande parte da receita obtida na alta temporada, ou reduzir as atividades da empresa durante o período de baixa temporada, uma vez que a inatividade da empresa não cessa por completo grande parte de suas despesas operacionais.

Acontece que suspender as atividades por um determinado período, torna-se uma decisão possível de equívocos e de difícil mensuração, pois todo o seu envolvimento profissional se rompe, sua qualidade de serviços prestados diminui em função da descaracterização de treinamento de sua mão-de-obra, sua participação no mercado se compromete e os custos de retomada de funcionamento de suas instalações e equipamentos podem ficar fora de previsões orçamentárias, chegando os custos de retomada de atividades de um empreendimento a se equiparar aos seus custos equivalentes para manter o empreendimento em funcionamento por igual período.

Com essa tendência de igualdade de custos, torna-se uma opção de mercado aos administradores hoteleiros reduzir ao máximo permitido a execução de custos, na tentativa de diminuir o déficit financeiro do empreendimento na baixa temporada, baixando também a qualidade dos serviços prestados e comprometendo a capacidade operacional do empreendimento.

A maior questão que passa a ser enfocada para o grande desafio do gestor do empreendimento hoteleiro é justamente a possibilidade de criar alternativas que incrementem a utilização dos empreendimentos hoteleiros no período de baixa temporada, visando a um crescimento da ocupação nessa época sazonal que permita a geração de receitas suficientes para fazer frente às despesas e operar, cada vez mais, os empreendimentos com qualidade de serviços prestados.

Para tanto, é necessário se ter todo o conhecimento relacionado aos custos do hotel, para que se possa administrar as receitas de forma a conseguir uma maximização do resultado operacional hoteleiro, não só em época de sazonalidade, como nas demais situações necessárias.

Assim como em um ramo industrial ou outro que exija o uso da Contabilidade de Custos, no setor como o de hotelaria, a implantação de um sistema controlador e eficiente é de fundamental importância para se evitar perda de dinheiro e elevação nos custos.



Porquanto, é conveniente adotar um sistema de controle hoteleiro onde a emissão de documentos fiscais e de controle interno dão respaldo à contabilidade e são destinados à composição de relatórios diversos, contábeis e extras contábeis. Os documentos de controle interno são as próprias diárias, faturas, recibos, borderôs, fichas de estoque, comandas, e outros correspondentes à operação do hotel. Os documentos contábeis são os mesmos de uma contabilidade, como o diário, razão, balancetes e etc. (CÂNDIDO, 1982).

Cada área do hotel é responsável por um centro de custos. Um centro de custo é um espaço físico dentro de uma organização. Normalmente é um departamento inteiro ou uma seção de um departamento, mas poderia ser apenas uma máquina dispendiosa. Em geral, os custos de orçamentos e os custos reais de cada centro de custos são comparados mensalmente, para dar informações úteis aos gerentes.

O planejamento estratégico em hotelaria envolve o alinhamento do hotel com as condições do ambiente, através de métodos competitivos que propiciem o maior valor financeiro para o empreendimento. Para tanto, deve o estrategista criar uma sólida estrutura de identificação de oportunidades e uma eficiente alocação de recursos (LUNKES 2004, p.194-195).

Segundo Beuren (2000, p.46), a informação funciona como um recurso essencial na definição da estratégia empresarial e, atualmente, centenas de relações precisam ser consideradas para gerar uma informação competitiva, o que requer o gerenciamento sistemático e dinâmico da informação.

No ponto de vista de McNair (2000), o sucesso das companhias do século XXI depende dos desafios que a gestão de custos tem para frente. A gestão de custos servirá de vínculo entre os setores de finanças e de marketing, entre o valor do cliente e o valor do *shareholder*. A meta da gestão de custos deste século é compreender totalmente, medir e retratar as relações de custo-valor que definem uma posição competitiva da empresa e o seu sucesso em longo prazo.

3. METODOLOGIA

O presente estudo foi orientado de acordo com o método de pesquisa classificado como dedutivo, já que buscou-se entender aspectos particulares de organizações pertencentes a um universo, estudando uma amostra extraída deste.

Diante do objetivo do estudo e das características metodológicas será executada uma pesquisa descritiva e exploratória.

A técnica de amostragem adotada é a probabilística por conglomerados ou grupo, pois cada elemento tem a mesma chance de ser escolhido, estando as conclusões a serem retiradas da pesquisa, vinculadas a essas amostras.

Foi aplicado um questionário da pesquisa que foi elaborado com base na literatura especializada em gestão estratégica de custos, particularmente em pesquisas realizadas (artigos, dissertações e teses) na área de gestão estratégica em empresas hoteleiras, sendo composto por treze questões das quais todas são do tipo fechado.

A aplicação do questionário foi realizada através de emails (obtidos via internet) e enviada aos hotéis pelos próprios pesquisadores.

A pesquisa caracteriza-se como sendo qualitativa e não somente quantitativa, pois esta busca contribuir no processo de mudança de determinado grupo, trazendo um melhor entendimento das particularidades analisadas.

Para obtenção dos resultados dos testes estatísticos, foi usado o recurso do software SPSS (*Statistical Package for Social Science*) versão 16.0.



4. APURAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Introdução

Neste capítulo serão apresentados os resultados das análises dos dados coletados junto aos 30 (trinta) hotéis da Região Metropolitana de Campinas. Para uma melhor visualização do leitor, dividi-se o formulário utilizado na pesquisa em grupos, conforme seguem:

- a) a questão 1 categoriza o respondente do formulário;
- b) as questões de 2 a 4 visam compilar as características dos hotéis entrevistados;
- c) as questões 5, 6 e 7 buscam identificar o uso da informação de custos dos produtos e serviços, o tipo de custeio utilizado pelo hotel e o critério de rateio adotado, permitindo assim, contribuir com a investigação da estrutura de custos utilizada pelos hotéis;
- d) as questões 8, 9, 10, 11, 12 e 13 objetivam revelar a existência da gestão da informação de custo e sua importância para os hotéis.

Inicialmente, foi enviado um exemplar do questionário para um dos hotéis que compõem o universo do estudo e após a resposta coerente ao questionário, foram enviados para os demais hotéis.

Foram enviados setenta questionários dos quais foram obtidos trinta questionários respondidos, o que correspondem a uma taxa de 42,85% de todo o universo do estudo, constituindo-se, desta forma, uma amostra de conveniência que, no entanto, não invalida a obtenção de conclusões devido a sua representatividade.

4.2 Análise dos dados

4.2.1. Qual a posição hierárquica de quem responde ao questionário?

Nesta subseção, são apresentados os resultados referentes à caracterização do respondente, no que se refere ao cargo.

A atividade que o respondente do formulário da entrevista exerce indica um percentual de 13,33% dos respondentes são diretores, 13,33% diretores gerais, 6,67 % diretores de área, 6,67 % diretores financeiro, 6,67 % contabilista e 53,33% é representado por diversas funções como gerente de vendas, assistente de direção e recepcionista.

Pode-se observar que mais da metade dos respondentes se enquadram em outras funções representadas por gerentes, recepcionistas e assistentes de direção e apenas 4 deles (Diretor Financeiro e Contabilista) respondem especificamente pela área financeira

Diferente do que foi observado em pesquisas anteriores realizadas no Brasil como por exemplo a pesquisa realizada por Leitão (2002), onde 46,9% eram gerentes de área, nossa pesquisa mostra uma predominância na categoria outros.

Cabe ressaltar, que a diferença obtida nos resultados da pesquisa de Leitão, pode ter sido ocasionada pela diferença no instrumento de coleta de dados utilizado. A citada pesquisadora utilizou-se de formulários, já a presente pesquisa trabalhou-se com questionários.

Portanto, a diferença obtida na posição hierárquica ocupada pelos respondentes, tanto pode sinalizar um processo de mudança organizacional dos hotéis, a partir da descentralização da sua administração, quanto pode apenas ser fruto da adaptação dos hotéis à conveniência ou disponibilidade dos respondentes, durante o encaminhamento do instrumento de pesquisa.

4.2.2. O hotel pertence a:

Dos empreendimentos hoteleiros que compõem a amostra, 20% pertencem a redes nacionais, 20% são filiados a redes internacionais e 46,67% são hotéis independentes, concluindo-se que os percentuais de hotéis nacionais e internacionais correspondem o mesmo, se destacando na pesquisa os hotéis independentes.

Os hotéis identificados na categoria “outros” são denominados albergarias.

4.2.3. Em qual região da RMC (Região Metropolitana de campinasd) se localiza o hotel?



Observou-se a necessidade de conhecer a localização dos hotéis, a fim de observar se ocorre alguma diferença na utilização da informação de custos, entre hotéis numa mesma região, só que em localizações diferentes. Pode-se observar que 46,67% dos hotéis são da região sul, 33,33% da região central, 20% da região norte.

4.2.4 Qual o número de quartos do hotel?

A pesquisa aponta que 3,33% possuem a faixa de até 50 UH; 20%, a faixa de 50 a 75; 10%, a faixa de 75 a 100; 20%, a faixa de 100 a 150 e 30%, acima de 150 UH. Através dos resultados pode-se observar que o maior percentual das respostas estão representados pelos hotéis que possuem mais de 150 apartamentos.

As empresas hoteleiras podem ser classificadas quanto ao seu tamanho em pequenas, médias e grandes. O parâmetro que fundamenta esta classificação pode ser o apartamento, o número de leitos ou a receita anual, conforme Castelli (2003, p. 58).

4.2.5. De que forma o empreendimento calcula os custos dos serviços e produtos?

Conforme dados analisados, 93,34% dos hotéis respondentes, dizem conhecer os custos dos serviços ou produtos, sendo que destes, 16,67% dizem conhecer apenas de alguns produtos e serviços, 20% dizem conhecer mas não possuem uma forma estruturada de sistema para isso e 56,67% dizem conhecer e possuir uma forma estruturada de sistema para isso.

Tal resultado demonstra a preocupação pela maioria dos hotéis da RMC, em conhecer os custos dos produtos e serviços prestados a seus clientes, podendo assim, tomar decisões mais rápidas e eficientes para a melhoria de seus serviços.

4.2.6. Qual o tipo de controle de custos utilizado pelo hotel para efeito de orientar a tomada de decisão econômica?

Pode-se perceber que 13,33% dos hotéis da RMC afirmam utilizar o custeio por absorção para tomada de decisão econômica, 46,67% afirmam fazer através do custeio variável e 13,33% utilizam o custeio por atividades. Dos 30 hotéis respondentes, 26,67% não responderam essa questão no questionário, provavelmente pelo não uso de nenhum dos critérios.

Comparando esse resultado com pesquisa realizada anteriormente no Brasil por Silva (2000), nota-se diferença no custeio utilizado pela maioria dos hotéis brasileiros, onde numa amostra de 32 hotéis no Rio Grande do Norte, 62,5% deles adotam o custeio por absorção (principalmente por este ser exigido pela legislação brasileira), 25% utilizam o custeio variável e 6,25% utilizam o por atividades.

Percebe-se, portanto, que os hotéis da RMC possuem um conhecimento mais avançado a respeito da aplicação de modernas práticas para fins gerenciais, já que o método de custeio variável é mais indicado quando se trata de contribuição para a tomada de decisão. Este tipo de custeio fornece dados que, quando interpretados de maneira adequada, servem tanto como base para o planejamento a longo prazo como para ações imediatas. Um dos dados que o custeio variável oferece é a margem de contribuição do produto/serviço.

4.2.7. Os custos fixos são rateados por:

Nesse questionamento, houve certa incoerência com a questão anterior, pois pode-se observar, que a maioria dos hotéis rateiam os Custos Fixos. Em análises bibliográficas, encontra-se que o custeio variável é o método que apropria apenas os custos e despesas variáveis aos produtos e serviços, excluindo os custos fixos.

Portanto pergunta-se: como 46,67% dos hotéis entrevistados utilizam o custeio variável e 90% deles rateiam seus custos fixos de acordo com a pergunta anterior?

É provável que dos 26,67% dos hotéis que não responderam o método de custeio que utilizam, usem o custeio por absorção ou pode-se concluir que utilizam dois métodos diferentes de custeio, para tomadas de decisão.

4.2.8. O hotel conhece a margem de contribuição de cada produto/serviço que oferece?



Para Martins (1998, p.195) a margem de contribuição “é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

A margem de contribuição indica em quanto o produto/serviço está contribuindo para cobrir os custos fixos. Tendo noção de qual produto/serviço contribui mais para o hotel, o gestor pode potencializar suas vendas, gerando mais receita.

76,67% dos hotéis da RMC conhecem a Margem de Contribuição dos seus produtos e serviços, enquanto que fazendo uma comparação com pesquisa anterior feita no Brasil por Silva (2000), no Rio Grande do Norte, apenas 56,25% a conheciam.

No entanto, essa resposta sobre o conhecimento da margem de contribuição é questionável, pois ela só é percebida quando um hotel utiliza o custeio variável ou direto. Mas, em relação à utilização dessa forma de custeio, como se pode observar anteriormente, apenas 46,67% dos hotéis o utiliza e 90% dos hotéis entrevistados rateiam seus custos fixos, confirmando que os gestores não sabem ou não utilizam esse tipo de ferramenta corretamente.

4.2.9. Em relação à questão anterior, os gestores do hotel dispõem de um sistema eletrônico que forneça essas informações imediatamente numa tomada de decisão?

Quando questionados acerca da utilização de um Sistema de Informação no hotel, 66,67% afirmam possuir esta ferramenta. Isto demonstra o bom conhecimento de técnicas gerenciais modernas o qual torna-se favorável a manutenção do hotel no mercado frente a organizações mais competitivas.

Em comparação com pesquisa realizada anteriormente por Silva (2000) em hotéis brasileiros do Rio Grande do norte, percebe-se uma grande diferença a esse respeito, já que 65,63% não possuíam ou desconheciam esta ferramenta.

4.2.10. O hotel utiliza os relatórios produzidos pela contabilidade tradicional para tomar decisões econômicas?

Conforme os hotéis respondentes, 40% deles utilizam relatórios da contabilidade tradicional para tomadas de decisão, 6,67% não utilizam e 53,33% utiliza às vezes.

O uso de relatórios da contabilidade tradicional está mais relacionado para empresas que utilizam o custeio por absorção, existindo no resultado apresentado, uma contradição quando comparada ao questionamento do custeio utilizado pelos hotéis respondentes, já que a maioria utiliza o custeio variável.

4.2.11. A empresa realiza pesquisas para medir o nível de satisfação de seus hóspedes?

Na amostra, 100% dos entrevistados declararam que medem o nível de satisfação dos hóspedes, indicando uma grande preocupação por parte da rede hoteleira da RMC pela qualidade do serviço prestado ao hóspede, não diferenciando dos hotéis brasileiros em geral, que numa pesquisa realizada por LEITE (2004) identificou tal importância por parte de 91,9% dos hotéis entrevistados nas regiões de Recife, João Pessoa e Natal.

4.2.12. A sua empresa faz planejamento econômico e financeiro da receita e dos custos dos serviços e produtos?

Os dados mostram que 86,67% dos empreendimentos pesquisados fazem planejamento econômico e financeiro da receita e dos custos dos serviços/produtos, que ao se fazer uma comparação com pesquisa realizada por Leite (2004) demonstra que apenas 56,5% dos hotéis brasileiros faziam planejamento econômico.

4.2.13. Existe medição do lucro de cada serviço ou produto oferecido pelo empreendimento hoteleiro?

Com relação à medição do lucro de cada serviço/produto, os resultados foram os seguintes: 23,33% avaliam, parcialmente, alguns serviços e produtos; e 76,67% possuem um sistema estruturado de avaliação de lucro.



Ao comparar os resultados dessa pesquisa realizada com hotéis da RMC com a pesquisa realizada por Leite (2004), em hotéis brasileiros, percebe-se uma diferença no grau de importância dado por cada região em termos de medição do lucro, já que o resultado obtido em hotéis brasileiros foi o seguinte: 45,2% dos responsáveis pelo empreendimento não conhecem o lucro por serviço/produto; 9,7% não efetuam nenhum tipo de avaliação de lucro; 22,6% avaliam, parcialmente, alguns serviços e produtos; 11,3% fazem avaliação de lucro através de um sistema não-estruturado e 11,3% possuem um estruturado sistema de avaliação de lucro num total de 62 hotéis entrevistados.

4.3 Análise através dos cruzamentos de perguntas relevantes

Em análise ao corpo de resultados pela pesquisa, visualiza-se discrepância entre diagnósticos aferidos individualmente pelos quesitos, o que leva a crer na possibilidade de distorções por mau entendimento dos entrevistados, desta forma, buscou-se confrontar através de cruzamentos com o auxílio do programa SPSS, os quesitos condicionantes, que em muito corrigiu os resultados aferidos.

4.3.1 Questão 5 – “De que forma o empreendimento calcula os custos dos serviços e produtos?” X Questão 9 – “Em relação à questão anterior, os gestores do hotel dispõem de um sistema eletrônico que forneça essas informações imediatamente numa tomada de decisão?”.

De acordo com aplicação do SPSS, no Quadro 1 considera-se para análise das respostas da questão 5, todos os itens com exceção do “Não existe cálculo de custos”, pois não houve nenhum hotel respondente para essa questão e na questão 9 considera-se também todos os itens, com exceção do “Não, calcula-se na hora”, por também não existir hotel respondente para esse item.

Na análise do Quadro 1, encontra-se que do total da amostra de trinta hotéis:

6,7%, ou seja, 2 hotéis, não conhece o custo do serviço e produto e que sai coerente com a comparação feita, já que os mesmos 2 hotéis dizem não saber se possuem sistema eletrônico;

16,67 % representado por 5 hotéis que dizem conhecer parcialmente o custo de seus serviços e produtos, 2 deles possuem um sistema estruturado para isso e 3 levam algum tempo para calcular, resultado este que não descarta a veracidade e coerência das respostas.

16,67% também representado por 5 hotéis que dizem calcular os custos dos serviços e produtos de forma não estruturada, 3 deles dizem possuir um sistema eletrônico que os permitem tomar decisões imediatamente e 2 deles levam um tempo para isso, resultado este que já consta em uma distorção, pois como os hotéis que possuem sistemas estruturados para tomadas de decisão não possui para cálculo de custos?

60% da amostra, representado por 18 hotéis, dizem possuir um sistema estruturado de custeio, sendo que 3 deles leva um certo tempo para calcular a margem de contribuição do produto, o que provavelmente indica que esses não utilizam o custeio variável (ver-se-á mais adiante em uma outra comparação), existindo portanto coerência com a resposta.

fórm. calculo de custos * dispõe de Sist. de eletronico Crosstabulation					
		Dispõe de Sist. de eletrônico			
			Sim, existe um sistema estruturado para isso	Não, leva-se um tempo para calcular	Não sabe/não quer responder
fórm. Calculo de custos	Não conhece o custo por serviço/produto	Count	0	0	2
		% within fórm. calculo de custos	,0%	,0%	100,0%



Parcialmente, sabe-se apenas o custo de alguns serviços/produtos	Count	2	3	0
	% within fórm. calculo de custos	40,0%	60,0%	,0%
Existe, mas não é de forma estruturada	Count	3	2	0
	% within fórm. calculo de custos	60,0%	40,0%	,0%
Sim, através de um sistema estruturado de custeio	Count	15	3	0
	% within fórm. calculo de custos	83,3%	16,7%	,0%
Total	Count	20	8	2
	% within fórm. calculo de custos	66,7%	26,7%	6,7%

Quadro 1 Cruzamento da pergunta 5 com a pergunta 9.
 Fonte: Dados da pesquisa.

4.3.2 Questão 7 – “Os custos fixos são rateados por:” X Questão 8 – “O hotel conhece qual a margem de contribuição de cada produto/serviço que oferece?”.

Sendo este outro elemento fornecedor de distorção substancial ao resultado da pesquisa, realizou-se o cruzamento objetivando confirmar se os hotéis respondentes que rateiam custos fixos têm condições de conhecer a margem de contribuição de seus produtos e serviços. Observando o Quadro 2, pode-se verificar, que grande parte dos hotéis que dizem conhecer a margem de contribuição de seus serviços e produtos, rateiam os seus custos fixos, caracterizando que estão utilizando a forma de custeio inadequada, pois ao ratear seus custos fixos não estão se utilizando o custeio variável, que é o único que permite o conhecimento da margem de contribuição de cada serviço e produto, e agregam ao produto apenas os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesa do período, já que estes existem independentes da produção.

Portanto, apenas 3 dos hotéis respondentes dizem não fazer o rateio dos custos fixos, e 2 deles conhecem a margem de contribuição de todos ou de alguns de seus produtos e serviços, existindo então um percentual de 6,67% de coerência entre as respostas da questão 7 com a questão 8.



		forma de rateio * conhece margem de contrib. Crosstabulation				
		conhece margem de contrib.				
					ALGUNS PRODUTOS	Total
forma de rateio		SIM	NÃO			
APARTAMENTO	Count	1	1		0	2
	% within forma de rateio	50,0%	50,0%		,0%	100,0%
DEPARTAMENTO	Count	13	0		2	15
	% within forma de rateio	86,7%	,0%		13,3%	100,0%
PRODUTOS/SERVIÇOS	Count	5	0		2	7
	% within forma de rateio	71,4%	,0%		28,6%	100,0%
CLIENTES	Count	3	0		0	3
	% within forma de rateio	100,0%	,0%		,0%	100,0%
NÃO SÃO RATEADOS	Count	1	1		1	3
	% within forma de rateio	33,3%	33,3%		33,3%	100,0%
Total	Count	23	2		5	30
	% within forma de rateio	76,7%	6,7%		16,7%	100,0%

Quadro 2: Cruzamento da pergunta 7 com a pergunta 9.
 Fonte: Dados da pesquisa.

4.3.3 Questão 2 – “O Hotel pertence a:” X Questão 6 – “Qual o tipo de control de custos utilizado pelo hotel para efeito de orientar a tomada de decisão econômica?”

Objetivando identificar se hotéis de grupos iguais utilizam o mesmo critério de custeio, foi feita a comparação entre a pergunta 2 e a questão 6.

Observando o quadro 3, pode-se identificar que a maior representação 37,5% esta por hotéis independentes e que nenhum deles utilizam o custeio por absorção e sim o variável ou ABC, o que pode demonstrar segundo análise no item 4.3.4, que grande parte das respostas foram incoerentes, tendo ocorrido um provável entendimento incorreto da questão. Identifica-se também que independente de fazer parte do mesmo grupo, internacional, nacional, independente, os hotéis utilizam critérios na maioria das vezes diferentes, notando-se uma distribuição mista entre grupos iguais.

		hotel pertence * control de custos utilizado Crosstabulation				
		control de custos utilizado				
					OUTRO	Total
hotel pertence		ABSORÇÃO	VARIÁVEL/DIRETO	ABC		
REDE NACIONAL	Count	1	2	1	1	5
	% within hotel pertence	20,0%	40,0%	20,0%	20,0%	100,0%
REDE INTERNACIONAL	Count	3	3	0	0	6
	% within hotel pertence	50,0%	50,0%	,0%	,0%	100,0%



REDE INDEPENDENTE	Count	0	7	2	0	9
	% within hotel pertence	,0%	77,8%	22,2%	,0%	100,0%
OUTRA POSIÇÃO	Count	0	2	1	1	4
	% within hotel pertence	,0%	50,0%	25,0%	25,0%	100,0%
Total	Count	4	14	4	2	24
	% within hotel pertence	16,7%	58,3%	16,7%	8,3%	100,0%

Quadro 3: Cruzamento da pergunta 2 com a pergunta 6
 Fonte: Dados da pesquisa

4.3.4 Questão 6 – “Qual o tipo de control de custos utilizado pelo hotel para efeito de orientar a tomada de decisão econômica?” X Questão 7 – “Os custos fixos são rateados por:”.

Com o proposto de corrigir distorções, buscou-se saber se os estabelecimento hoteleiros confirmam suas respostas apresentadas nas questões 6 e 7, onde convencionou-se coerente afetando, assim, o resultado da pesquisa quando o entrevistado responde que utiliza o custeio variável e no entanto rateia os seus custos fixos.

Logo, a análise do Quadro 4 permite inferir que 14 hotéis responderam que utilizaram o custeio variável e a maioria não confirmaram sua resposta na pergunta 7, pois apropriam os custos fixos ao produto. O custeio por absorção é confirmado por 4 hotéis ao responderem na pergunta 7 (apropriação dos custos diretos diretamente aos serviços; apropriação dos custos indiretos; rateio dos custos indiretos; escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos; atribuições dos custos indiretos).

O custeio ABC é utilizado por 4 hotéis e confirmado na pergunta 7, pois rateiam seus custos fixos por departamentos. Não foi questionado a respeito da utilização de direcionadores de custos, o que deixa em aberto se realmente esses hotéis usam o custeio ABC ou por Absorção. Obteve-se um total de 9 hotéis dos 25 respondentes a essa questão, ou seja 36% da amostra que confirmaram suas respostas da questão 6 ao se realizar o cruzamento com a questão 7.

		control de custos utilizado * forma de rateio Crosstabulation						
		forma de rateio dos custos fixos						
		APARTAMENTO	DEPARTAMENTO	PROD. /SERV. CLIENTES	NÃO SÃO RATEADOS	Total		
control de custos utilizado	ABSORÇÃO	Count	0	1	0	3	0	4
	% within control de custos utilizado	,0%	25,0%	,0%	75,0%	,0%	100,0%	



	VARIAVEL/DIRETO	Count	2	7	4	0	1	14
		% within control de custos utilizado	14,3%	50,0%	28,6%	,0%	7,1%	100,0%
	ABC	Count	0	4	0	0	0	4
		% within control de custos utilizado	,0%	100,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
	OUTRO	Count	0	1	0	0	1	2
		% within control de custos utilizado	,0%	50,0%	,0%	,0%	50,0%	100,0%
	Total	Count	2	13	4	3	2	24
		% within control de custos utilizado	8,3%	54,2%	16,7%	12,5%	8,3%	100,0%

Quadro 4: Cruzamento da pergunta 6 com a pergunta 7.

Fonte: Dados da pesquisa

5 CONCLUSÃO

Diante da necessidade por informações gerenciais contábeis para apoio à gestão estratégica e à obtenção de vantagem competitiva sustentável, o presente estudo objetivou investigar a estrutura de custos dos hotéis, bem como avaliar a relevância da informação sobre os custos dos produtos e serviços para os gestores hoteleiros.

A gestão de custos no setor hoteleiro deve fazer parte do cotidiano da empresa, contribuindo de forma eficiente e eficaz ao processo de tomada de decisão, gerando assim condições favoráveis à continuidade do hotel num médio e longo prazo.

Para cumprimento do objetivo, realizou-se, conforme referido, uma pesquisa bibliográfica para identificar as características dos sistemas de custeio existente. Em seguida foi realizada uma pesquisa empírica através do envio de questionários, dos quais foram respondidos por 30 estabelecimentos hoteleiros, localizados na Região Metropolitana de Campinas, com fins a coleta de dados.

O objetivo principal da pesquisa foi identificar as características dos sistemas de custeio nos empreendimentos hoteleiros pesquisados. Com base na análise dos resultados dos questionários aplicados e dos testes de hipóteses realizados de acordo com modelo de referencial teórico levantado na metodologia, verificou-se que:

1. Dos entrevistados, 53,33% fazem parte da categoria outros (chefes de recepção, assistentes de gerencia, chefes de RH, etc), indicando uma certa descentralização nas organizações.
2. 56,67% dos empreendimentos dizem conhecer os custos dos serviços e produtos através de um sistema estruturado.
3. O método de custeio utilizado por grande parte dos hotéis pesquisados (46,67%) é o custeio variável. Esse método admite uma melhor avaliação e tomada de decisão por parte do gestor.
4. A pesquisa mostra que 90% dos entrevistados rateiam seus custos fixos, o que faz com que eles entrem em contradição com relação ao método de custeio utilizado pela maioria



(custeio variável), já que este não faz uso do rateio dos custos fixos e sim apenas dos variáveis.

5. Os resultados apresentam uma situação satisfatória, pois de uma forma ou de outra com fundamentos científicos ou não, os gestores hoteleiros (86,67%) fazem uso das informações coletadas de seus custos e de críticas realizadas por seus hóspedes, já que (100%) realizam pesquisa de satisfação, com fins a produzirem elementos de decisões.

6. Dos hotéis pesquisados, 76,67%, fazem uso de sistemas ou formas de controle de seus custos com fins a medição e lucro.

De acordo com o exposto, os objetivos conseguiram ser atingidos por resolver o problema de pesquisa, já que foi evidenciado que as respostas encontradas na rede hoteleira das regiões sul, centro e norte da RMC apresentam que as informações de custos dos produtos e serviços são relevantes para o hotel, assim como pesquisas anteriores realizadas no Brasil, também identificaram o mesmo resultado.

Foram identificadas distorções, quanto à conceituação e conseqüente classificação ou utilização dos métodos de custeio, gerando abstração das informações levantadas pelos sistemas de obtenção e tratamento atualmente empregado nos custos, podendo gerar uma tomada de decisão e um gerenciamento ineficaz em relação aos serviços e produtos que devem ter maior incentivo para a geração de melhores resultados.

Identificou-se um maior uso do custeio variável por parte dos empreendimentos hoteleiros da RMC, encontrando-se aí uma evolução em relação ao método de custeio adotado no Brasil, uma vez que o Brasil utilizava, conforme pesquisas anteriores, em maior parte o custeio por absorção, principalmente por ser esse exigido pela legislação brasileira.

De acordo com as respostas obtidas na pesquisa, pode-se inferir há necessidade de uma melhor formação qualitativa dos gestores, fundamentando os conceitos mínimos necessários a uma correta classificação, leitura e tratamento dos custos, determinando inclusive qual o melhor método a ser aplicado.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. - **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceito e Aplicações**. 3.ed, São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

BARBETTA, Pedro Alberto. Estatística. Aplicada às Ciências Sociais. 4ª Ed., ampliada e revisada. Editora da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.

BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada por Atividade**. São Paulo: Atlas, 1995.

CÂNDIDO, Índio. **Controles em Hotelaria: Sistema Mecanizado Para Hotel**, 3ª. Edição, Editora EDUCS – Caxias do Sul, 1982

CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira**. 9ª ed. Caxias do sul: EducS, 2003.

DENCKER, Ada de F. Moneti & VIÁ, Sarah Chucid da. **Pesquisa empírica em ciências humanas: com ênfase em comunicação**. São Paulo: Futura, 2001.



- DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- DIENG, Mamadou. **O uso das informações de custos no processo de gestão estratégica: Um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife – PE**. Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. João Pessoa, 2005.
- FEMENICK, Tomislav Rodrigues. **Sistema de custos para hotéis**. 2ª ed. São Paulo: Cenaun, 2000.
- GIL, Antônio de Loureiro, 1940. **Sistemas de informações: contábil, financeiros**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. Revisão Técnica: Elias Pereira. 1.ed. São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9ª. Edição, Rio de Janeiro, Editora LTC S/A, 1999.
- _____. **Contabilidade de Custos**. 11ª edição. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- _____. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- PEREZ JR, José Hernandez,; OLIVEIRA, Luís Martins de,; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 5.ed, São Paulo: Ed. Atlas, 2006
- KAPLAN, R. & COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**, Futura, São Paulo, 1998.
- KOEHLER, Robert W. Estratégia de Ataque Tríplice. **REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE** Brasília: N. 74, p. 74-80. Jun 1994.
- LANTELME, Elvira Maria Vieira. **Proposta de um sistema de indicadores de qualidade e produtividade para a construção civil**. Dissertação (Porto Alegre, 1994.Mestrado). Curso de Pós-Graduação em Engenharia Civil. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- LEITÃO, Carla Renata Silva. Investigação da rentabilidade de clientes: um estudo no setor hoteleiro do nordeste. Dissertação (Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/Universidade Federal de Pernambuco/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Nata, 2002.
- LEITE, Daniele C. **Investigação sobre Medição de Desempenho em Pequenas Empresas Hoteleiras da Região Nordeste**. Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. João Pessoa, 2004.
- LEVINE, David M.; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. **Estatística: teoria e aplicações usando Microsoft Excel em português**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- LUNKES, Rogério J. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004
- Mc NAIR, CJ. Viewpoint: 21st Century Cost Management- **defining and shaping the future of cost management**. **Cost Management**. Boston, V.14, Iss.5, p.28, Set-Out, 2000.



- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução da pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 6ª Edição, São Paulo, 1998.
- _____. **Contabilidade de Custos (inclui o ABC).** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação.** Tese para o concurso de Livre-docência. Departamento de contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Universidade de São Paulo - USP, 1990. 175p.
- OLSEN, M. D.; TSE, E. C.; WEST, J. J. **Strategic Management in the Hospitality Industry.** 2ª ed. New York: John Wiley e Sons, 1998.
- ORNSTEIN, Rudolf. Custeio por absorção e custeio integral. **Revista CRC-RS.** nº 34/83, p. 19-23. Ano 1983.
- ROBLES JÚNIOR, Antônio. **Custo da qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.
- ROCHA, W. Custeio Baseado em Atividades: Mitos, Falácias e possíveis Verdades, **Boletim do IBRACON,** v. 209, outubro, 1995
- SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-paramétrica para as Ciências do Comportamento.** tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Mc Graw- Hill do Brasil, 1975.
- SILVA, José Dionísio G. da. **Investigação da Prática da Gestão Econômica na Atividade Hoteleira.** Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo, 2000.
- SILVA, J.D.G.; MIRANDA, L.C. **O controle do custo 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 CONGRESO LATINO AMERICANO DE ESTRATÉGIA, 14. 2001, Buenos Aires.
- VIEGAS, Waldyr. **Fundamentos de metodologia científica.** 2ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de Custos em Hotelaria.** Caxias do Sul, EDUCS, 1993.
- Wernke, Rodney. **Custo da Qualidade: Uma abordagem prática.** 1ª ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 20