UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Carlos Simão Struckas Filho

**Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas
brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão**

São Paulo
2019

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Fabio Frezatti
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Valmor Slomski
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Lucas Ayres Barreira de Campos Barros
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

CARLOS SIMÃO STRUCKAS FILHO

**Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas
brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão**

Versão Corrigida

Dissertação apresentada ao
Departamento de Contabilidade e
Atuária da Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo para
obtenção do título de mestre em
Ciências.

Área de concentração: Controladoria e
Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Márcio Luiz
Borinelli.

São Paulo

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Struckas Filho, Carlos Simão.

Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão / Carlos Simão Struckas Filho. - São Paulo, 2019.

153 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2019.

Orientador: Márcio Luiz Borinelli.

1. Informações contábeis. 2. Contabilidade de custos. 3. Tomada de decisão. 4. Hotelaria. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha esposa, Amanda, por estar presente nesta caminhada, me apontando o caminho quando estava perdido, trazendo alegria quando estive triste e forças quando me faltaram.

Às minhas filhas, Clarice e Celina, por entenderem a minha ausência quando foi necessária.

Ao Professor Dr. Márcio Borinelli, pela orientação neste trabalho, me proporcionando o aprendizado e direcionamentos necessários para o amadurecimento desta pesquisa.

Aos Professores Welington Rocha e Diogo Carneiro, pelas discussões e aprendizados proporcionados.

Aos Professores Aldo Callado e Ana Faria, pela participação em minha banca de qualificação, em especial pelas contribuições e questionamentos efetuados, que auxiliaram na realização deste trabalho.

Aos colegas Mestrandos e Doutorandos da turma de 2017 do EAC, com quem tive a oportunidade de dividir experiências e alegrias.

Agradeço, ainda, aos responsáveis pelas empresas que participaram deste trabalho, por dedicarem uma parte de seu tempo às respostas dos Questionários, permitindo a realização desta pesquisa.

“Accounting is the language of business”
Warren Buffet

RESUMO

Struckas Filho, C. S. (2019). Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

O presente trabalho teve como objetivo a investigação da utilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão dos gestores de empresas brasileiras de hotelaria. Emprega-se, na pesquisa, preceitos advindos da Teoria da Informação, de modo a identificar subsídios para a conceitualização do que é Informação e subsídios práticos que permitam a delimitação de uma Informação de Custos, procedimento que permitiu a sistematização e descrição das informações provenientes dos artefatos investigados nesta dissertação. A pesquisa baseou-se no desenvolvimento e aplicação de um questionário voltado ao levantamento de dados a respeito da intensidade de uso, indicador da utilidade empregado pela pesquisa, das informações de custos no dia a dia dos gestores hoteleiros, mensurado por meio de uma escala likert de 7 pontos, na qual 1 indica a não utilização da informação em seu processo decisório e 7 a utilização intensa da informação. Os questionários foram enviados para as 10.800 (dez mil e oitocentas) empresas listadas pelo Cadastro Nacional de Empresas Turísticas do Ministério do Turismo (Cadastur) até o 3º semestre de 2018, obtendo-se um retorno de 58 (cinquenta e oito) questionários válidos. A partir dos dados obtidos nestes questionários identifica-se os seguintes valores médios de utilização das Informações de Custos provenientes de artefatos de: (a) Mensuração de Custos, 5,4 e 5,4; (b) Gestão Operacional de Custos, 5,4 e 5,4; e, (c) Gestão Estratégica de Custos, 4,6 e 4,7; nos processos de tomada de decisão operacional e estratégica, respectivamente, dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria. Ainda, identifica-se que os artefatos tidos como mais úteis pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria são: (a) Mensuração de Custos – i. custeio pleno, e, ii. custeio por absorção; (b) Gestão Operacional de Custos – i. análise custo-volume-lucro; ii. análise vertical; iii. análise horizontal; e, iv. custeio baseado em atividades; (c) Gestão Estratégica de Custos – i. gestão do custo alvo; e, ii. gestão baseada em atividades.

Palavras-chave: Informação de custos. Contabilidade de custos. Tomada de decisão. Hotelaria.

ABSTRACT

Struckas Filho, C. S. (2019). Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The purpose of this study was to investigate the usefulness of cost information in the decision-making process of managers of Brazilian hospitality companies. Concepts derived from the Information Theory are used in the research, in order to provide subsidies for the conceptualization of what is Information and practical subsidies that allow the delimitation of a Cost Information, a procedure that allowed the systematization and description of the information coming from the artifacts investigated in this research. The research was based on the development and application of a Survey aimed for the collection of data regarding the intensity of use, an indicator of the usefulness implemented in the research, of the cost information in the routine of the hotel managers, measured by means of a likert scale of 7 points, in which 1 indicates the non-use of the information in his decision-making process and 7 the intense use of the information. The survey were sent to 10,800 (ten thousand and eight hundred) companies listed by the National Registry of Tourism Companies of the Ministry of Tourism (Cadastur) until the 3rd half of 2018, obtaining a return of 58 (fifty eight) valid questionnaires. From the data obtained in the survey, were possible to identify the following average values of usage of the Cost Information from artifacts of: (a) Cost Measurement, 5.4 and 5.4; (b) Operational Cost Management, 5.4 and 5.4; and, (c) Strategic Cost Management, 4.6 and 4.7; in the processes of operational and strategic decision making, respectively, of the managers of Brazilian hospitality companies. Still, it is identified that the artifacts considered to be most useful by the managers of Brazilian hospitality companies are: (a) Cost Measurement - i. full costing, and, ii. absorption costing; (b) Operational Cost Management - i. cost-volume-profit analysis; ii. vertical analysis; iii. horizontal analysis; and iv. activity-based costing; (c) Strategic Cost Management - i. target cost management; and, ii. activity-based management.

Keywords: Cost information. Cost accounting. Decision making. Hospitality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Estrutura de um Sistema de Informações	40
Figura 2 -	Diagrama de um sistema de comunicação, contemplando dispositivos de correção	42
Figura 3 -	Diagrama de Venn das Entropias condicionais e mútuas entre X e Y ..	44
Figura 4 -	Universo de possíveis valores de custo de um objeto de custeio	45
Figura 5 -	Demonstração do resultado – USALI	55
Figura 6 -	Categorias de classificação do consumo de recursos na entidade	60
Figura 7 -	Exemplo de possível estrutura de custeio ABC empregado em um hotel	64
Figura 8 -	Relacionamento entre decisão e artefato gerencial proposto por Harris (1995).....	67
Figura 9 -	Visualização gráfica da Análise CVL.....	70
Figura 10 -	Exemplo de aplicação da Gestão do Custo Alvo	85
Figura 11 -	Efeito do <i>trade-off</i> entre Custos de Controle e Prevenção e Custos de Falha	87
Figura 12 -	Trajetória da pesquisa.....	91
Figura 13 -	Estrutura das questões do Bloco 1 parte 1	99
Figura 14 -	Estrutura das questões do Bloco 1 parte 2	100
Figura 15 -	Estrutura revisada das questões.....	104
Figura 16 -	Análise do envio e retorno dos questionários.....	107
Figura 17 -	Quantidade de empresas em função do número de UH's.....	109
Figura 18 -	Quantidade de empresas em função do número de leitos	109
Figura 19 -	Relação entre a quantidade, tempo de operação e porte da empresa	110
Figura 20 -	Grau de instrução dos respondentes	111
Figura 21 -	Área de formação dos respondentes	111
Figura 22 -	Cargo dos respondentes na organização.....	112

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Resumo da situação-problema	29
Quadro 2 -	Artefatos de Gestão de Custos agrupados por disciplina.....	35
Quadro 3 -	Mapeamento do <i>corpus</i> em relação ao ano e periódico de publicação.....	46
Quadro 4 -	Classificação dos artigos quanto à metodologia empregada	46
Quadro 5 -	Mapa do <i>corpus</i> quanto aos objetivos e principais contribuições.....	47
Quadro 6 -	Categorização dos artefatos de Gestão de Custos	58
Quadro 7 -	Informação proveniente do artefato Custeio por Absorção	61
Quadro 8 -	Informação proveniente do artefato Custeio Variável	62
Quadro 9 -	Informação proveniente do artefato Custeio Pleno	62
Quadro 10 -	Informação proveniente do artefato Custeio <i>Throughput</i>	63
Quadro 11 -	Informação de Custo proveniente do artefato Custeio Baseado em Atividades.....	65
Quadro 12 -	Resumo das Informações de Custos do grupo Métodos de Custeio ...	66
Quadro 13 -	Informação proveniente do artefato Gestão Baseada em Atividades ..	69
Quadro 14 -	Informações provenientes do artefato Análise Custo-Volume-Lucro ...	71
Quadro 15 -	Informação proveniente do artefato Análise Vertical	72
Quadro 16 -	Informação proveniente do artefato Análise Horizontal.....	72
Quadro 17 -	Informação proveniente do artefato Análise e Gestão do Custo Padrão	73
Quadro 18 -	Resumo das Informações de Custos do grupo Gestão Operacional de Custos	74
Quadro 19 -	Informação proveniente do artefato Gestão de Custos Logísticos	78
Quadro 20 -	Informação proveniente do artefato Análise de Custos de Cadeias de Valor.....	79
Quadro 21 -	Informação proveniente do artefato Gestão de Livros Abertos	80
Quadro 22 -	Informação proveniente do artefato Gestão de Custos Interorganizacionais	80
Quadro 23 -	Informação proveniente do artefato Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida	81
Quadro 24 -	Informação proveniente do artefato Gestão e Mensuração de Custos para Servir.....	82

Quadro 25 - Informação proveniente do artefato Gestão do Custo Total para os Consumidores.....	83
Quadro 26 - Informação proveniente do artefato Análise de Custos de Concorrentes	84
Quadro 27 - Informações provenientes do artefato Gestão do Custo Alvo.....	85
Quadro 28 - Informação de custo proveniente do artefato Gestão Baseada em Atividades	86
Quadro 29 - Informações de custos do artefato Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade.....	88
Quadro 30 - Resumo das Informações de Custos do grupo Gestão Estratégica de Custos	88
Quadro 31 - Tipos de Decisão	100
Quadro 32 - Variáveis de controle	101

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Distribuição de probabilidades, anterior à informação.....	51
Tabela 2 -	Árvore de cenários após a coleta de informação	52
Tabela 3 -	Distribuição de probabilidades da decisão de fechamento da venda...	53
Tabela 4 -	Quantidade de empresas listadas no Cadastur (2018/3) em função do porte e tempo de operação, segregados por região da Federação	94
Tabela 5 -	Distribuição da oferta de Hotéis, UH's e Leitos, por Região, segundo o Cadastur (2018/3)	95
Tabela 6 -	Amostra mínima desejada por estrato da população	97
Tabela 7 -	Participação por porte e região	108
Tabela 8 -	Utilidade média da Informação de custos na perspectiva do gestor hoteleiro	113
Tabela 9 -	Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Mensuração de Custos	114
Tabela 10 -	Utilidade das informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos nas decisões operacionais.....	115
Tabela 11 -	Utilidade das informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos nas decisões estratégicas.....	115
Tabela 12 -	Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Operacional de Custos.....	116
Tabela 13 -	Utilidade das informações provenientes dos artefatos de Gestão Operacional de Custos nas decisões operacionais.....	117
Tabela 14 -	Utilidade das informações provenientes dos artefatos de Gestão Operacional de Custos nas decisões estratégicas.....	118
Tabela 15 -	Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC)	119
Tabela 16 -	Utilidade das informações provenientes dos artefatos de GEC nas decisões operacionais.....	121
Tabela 17 -	Utilidade das informações dos artefatos de GEC nas decisões estratégicas.....	122
Tabela 18 -	Indisponibilidade e não utilização das informações provenientes dos artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC).....	123

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	23
1.1	CENÁRIO DA HOTELARIA NO BRASIL	23
1.2	INFORMAÇÕES DE CUSTOS E A GESTÃO HOTELEIRA	25
1.3	SITUAÇÃO-PROBLEMA	27
1.4	QUESTÃO DE PESQUISA	30
1.5	OBJETIVO DA PESQUISA	30
1.6	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	30
1.7	DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DE PESQUISA.....	32
1.7.1	<i>Geográfica.....</i>	<i>32</i>
1.7.2	<i>Populacional.....</i>	<i>33</i>
1.7.3	<i>Temporal.....</i>	<i>33</i>
1.7.4	<i>Conceitual</i>	<i>34</i>
1.8	ESTRUTURA DO TRABALHO	36
2.	INFORMAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS...39	
2.1	OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS (SIG)	39
2.2	DEFININDO INFORMAÇÃO DE CUSTO	41
2.2.1	<i>A Teoria da Informação.....</i>	<i>41</i>
2.2.2	<i>Teoria da Informação aplicada às pesquisas em Contabilidade</i>	<i>45</i>
2.2.3	<i>Teoria da Informação aplicada à Gestão de Custos</i>	<i>50</i>
3.	GESTÃO DE CUSTOS E A HOTELARIA	54
3.1	MÉTODOS DE CUSTEIO	59
3.1.1	<i>Artefatos de Mensuração de Custos</i>	<i>60</i>
3.1.1.1	<i>Custeio por Absorção.....</i>	<i>61</i>
3.1.1.2	<i>Custeio Variável</i>	<i>61</i>
3.1.1.3	<i>Custeio Pleno.....</i>	<i>62</i>
3.1.1.4	<i>Custeio Throughput.....</i>	<i>62</i>
3.1.1.5	<i>Custeio Baseado em Atividades</i>	<i>63</i>
3.1.2	<i>Informações da Mensuração de Custos.....</i>	<i>65</i>
3.2	GESTÃO OPERACIONAL DE CUSTOS	66
3.2.1	<i>Decisões Operacionais</i>	<i>67</i>

3.2.2	<i>Artefatos da Gestão Operacional de Custos</i>	68
3.2.2.1	Gestão Baseada em Atividades	68
3.2.2.2	Análise Custo-Volume-Lucro	69
3.2.2.3	Análise Vertical.....	71
3.2.2.4	Análise Horizontal.....	72
3.2.2.5	Análise e Gestão do Custo Padrão	73
3.2.3	<i>Informações da Gestão Operacional de Custos</i>	73
3.3	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	75
3.3.1	<i>Decisões Estratégicas</i>	77
3.3.2	<i>Artefatos da Gestão Estratégica de Custos</i>	77
3.3.2.1	Gestão de Custos Logísticos.....	78
3.3.2.2	Análise de Custos de Cadeias de Valor	78
3.3.2.3	Gestão de Livros Abertos	79
3.3.2.4	Gestão de Custos Interorganizacionais	80
3.3.2.5	Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida	81
3.3.2.6	Gestão e Mensuração de Custos para Servir.....	81
3.3.2.7	Gestão do Custo Total para os Consumidores.....	82
3.3.2.8	Análise de Custos de Concorrentes	83
3.3.2.9	Gestão do Custo Alvo.....	84
3.3.2.10	Gestão Baseada em Atividades	86
3.3.2.11	Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade	87
3.3.3	<i>Informações da Gestão Estratégica de Custos</i>	88
4.	TRAJETÓRIA METODOLÓGICA.....	91
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	92
4.2	POPULAÇÃO-ALVO	92
4.2.1	<i>Características da População</i>	93
4.3	DEFINIÇÃO DA AMOSTRA	95
4.3.1	<i>Critérios de amostragem</i>	96
4.4	DEFINIÇÃO DOS RESPONDENTES	97
4.5	ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS – QUESTIONÁRIO	98
4.5.1	<i>Bloco 1 – Extensão do uso das informações de custos</i>	99
4.5.2	<i>Bloco 2 – Caracterização do respondente e das empresas</i>	101
4.6	PRÉ-TESTE DO QUESTIONÁRIO	102

4.6.1	<i>Pré-teste com especialistas</i>	102
4.6.2	<i>Pré-teste com respondentes</i>	103
4.7	PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS	104
4.8	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	106
5.	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	107
5.1	PERFIL DOS RESPONDENTES E DAS EMPRESAS	108
5.2	RESULTADOS DO BLOCO 1 – UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS 112	
5.2.1	<i>Informações de mensuração de custos</i>	114
5.2.2	<i>Informações operacionais de custos</i>	116
5.2.3	<i>Informações estratégicas de custos</i>	119
5.3	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	124
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	127
	REFERÊNCIAS	131
	APÊNDICES	139

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo, é exposto o contexto atual do setor hoteleiro brasileiro, alvo da investigação, delineando-se a situação-problema de pesquisa e a questão de trabalho a ser respondida. Apontam-se, ainda, os objetivos pretendidos, suas justificativas, contribuições e delimitações, bem como descreve-se a estrutura adotada para a organização deste trabalho.

1.1 Cenário da hotelaria no Brasil

O Brasil é reconhecido mundialmente por seu forte potencial para o desenvolvimento do mercado de turismo, do qual faz parte o segmento hoteleiro. Segundo dados do *World Travel and Tourism Council* (WTTC, 2018), divulgados em sua publicação anual contendo dados do impacto econômico do turismo em 185 países, em 2017, o Brasil ocupava a posição de 11ª maior economia do turismo, sendo a geração de Produto Interno Bruto (PIB) calculada em R\$520,5Bi.

Apesar da magnitude da contribuição do setor hoteleiro para o PIB brasileiro, percebe-se, nessa mesma pesquisa, que houve uma queda de 1,89% da contribuição em relação ao valor de 2016, calculado em R\$530,5Bi.

A publicação indica, ainda, uma expectativa de perda de competitividade do turismo brasileiro a longo prazo, evidenciada pela projeção de crescimento do setor hoteleiro nacional da ordem de 2,8% a.a., taxa inferior à expectativa média de crescimento do setor na América Latina, estimada em 3,2% a.a., assim como abaixo da expectativa média de crescimento mundial, de 3,8% a.a., ocupando o Brasil a 149ª posição na pesquisa quanto a este quesito.

A Pesquisa Anual de Conjuntura Econômica do Turismo (PACET), realizada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV, 2017), ajuda a complementar a análise do quadro econômico da indústria nacional do turismo.

Observando os indicadores da PACET (FGV, 2017) percebe-se um crescimento de 10,9% nos custos do setor de hospitalidade no ano de 2016, em

relação aos valores do ano anterior, tendo como contrapartida o crescimento de 1,9% dos preços e de 5,1% da receita das empresas do setor, o que, segundo pesquisas de Mader, Cunto, e Guichardo (2017) e Mader, Cunto, Michels, e Gorenstein (2016), representou uma queda no resultado operacional dos hotéis, em 2016, de 3,9 pontos percentuais.

Foi previsto pela PACET, ainda, uma tendência de pequena recuperação na margem operacional para o ano de 2017, com previsão de variação no acumulado do ano, de 2,8%, 4% e 7,1% para os custos, preço e receita, respectivamente. Porém, até o momento, não foi publicada nova pesquisa que possa validar esses dados.

Além das dificuldades que se apresentam no cenário econômico, percebe-se também um movimento crescente da concorrência no setor. Mader *et al.* (2017) apontam ter havido um crescimento de 3% na quantidade ofertada de Unidades Habitacionais (UH) para locação em 2016, em relação ao ano anterior.

O número de novas UH's construídas, isoladamente, não é um indicador suficiente para mensuração do aumento da competitividade do setor, por ser muito comum, no setor hoteleiro, que cadeias hoteleiras, domésticas ou internacionais, adquiram a responsabilidade pela gestão e comercialização de hotéis que se encontram desativados ou operando com capacidade ociosa.

Essa movimentação, típica do setor, facilita a entrada e/ou consolidação de novos concorrentes, sem que para isso necessite da construção de novas UH's (Gorini & Mendes, 2005).

Neste sentido, Mader *et al.* (2017) confirmam existir o acirramento da concorrência do setor no Brasil em razão da entrada e fortalecimento de novos concorrentes, como redes internacionais e fundos de *Private Equity*.

Entre as movimentações ocorridas no ano de 2017, os autores destacam a entrada do fundo *Blackstone* no Brasil, o qual está entre os maiores fundos internacionais de gestão de ativos e foi responsável pela realização da maior transação do setor durante o ano, em razão da compra do Hotel Windsor Atlântica, situado no Rio de Janeiro.

Outra frente que também vem tornando o setor mais competitivo é o desenvolvimento de novas tecnologias, como portais on-line de reservas. Para exemplificar essa mudança, pode-se citar o "Airbnb", uma plataforma que permite aos

proprietários particulares ofertarem, diretamente aos interessados, a locação de acomodações por diárias e/ou temporadas.

Essa nova modalidade de locação de UH's ainda é recente no Brasil, mas já vem causando preocupação aos empresários do setor, que a consideram como concorrência desleal, uma vez que o proprietário particular não é obrigado a seguir as mesmas regulações e tributações exigidas das empresas de hotelaria.

1.2 Informações de custos e a gestão hoteleira

Para poder fazer face aos desafios que vêm se desenhando no setor para os próximos anos, as empresas de hotelaria necessitam cada vez mais buscar a melhoria de seu desempenho, sendo percebido no uso de artefatos de Gestão de Custos (GC), uma ferramenta eficaz para as empresas atingirem este propósito (Mahama & Cheng, 2013; Park & Jang, 2014; Souza, Anzilago, & Beuren, 2017).

Essa percepção também é vista em trabalho realizado por McManus (2013), em que, a partir de dados coletados de empresas australianas de hotelaria, foi identificado que o maior uso de informações contábeis e de marketing sobre clientes estaria associado ao melhor desempenho econômico das empresas.

Para permitir que o gestor faça uso dessas e de outras informações, de forma oportuna e em tempo hábil, as organizações buscam a implementação de Sistemas de Informações Gerenciais (SIG's), os quais são constituídos, entre outras possibilidades, pela aplicação de artefatos de Gestão de Custos (Carmo & Pontes, 1999; Schoute, 2009; Fayard, Lee, Leitch, & Kettinger, 2012, p.173).

Porém, em razão da complexidade de efeitos envolvidos nas tomadas de decisões comuns ao gestor hoteleiro, não são raras as situações em que estes percebem-se desamparados, ou incapazes de identificar as informações contidas nestes sistemas, que seriam oportunas e pertinentes para a melhor tomada de decisão (Lunkes & Rosa, 2012).

Tendo em vista a falta de direcionamento quanto às informações necessárias e úteis aos gestores hoteleiros, Lunkes e Rosa (2012), assim como Park and Jang (2014), afirmam ser necessário o desenvolvimento de novas pesquisas que analisem

o emprego da Contabilidade Gerencial no caso específico do setor hoteleiro, com a motivação para o desenvolvimento de técnicas e sistemas capazes de prover soluções adequadas às necessidades dos usuários das informações.

Algumas pesquisas realizadas avançam neste intuito, nas quais percebe-se que, apesar do desenvolvimento e aperfeiçoamento de artefatos operacionais, responsáveis pela geração de informação operacional, e artefatos estratégicos, capazes de gerar informações estratégicas para a entidade, de Contabilidade Gerencial, não é comum o uso dessas ferramentas nos processos de tomada de decisão dos gestores hoteleiros.

Em atenção aos trabalhos de Harris (1995) e de Makrigiannakis and Soteriades (2007), percebe-se que a tomada de decisão na gestão hoteleira pode ser classificada da mesma forma que os artefatos, sendo:

1. Decisões Operacionais - envolvem decisões de rotina do negócio e abordam temas como, definição de capacidade ociosa, design de processos, gestão de equipes, gestão de estoques e garantia da qualidade;
2. Decisões Estratégicas - ligadas a eventos e políticas com potencial de impactar todo o funcionamento da empresa e seu relacionamento com o ambiente externo à organização, com efeitos no longo prazo da operação, sendo as mais comuns ligadas ao desenho de produtos, alocação de recursos financeiros e aportes, definição de mix de produtos, política de preços, políticas de bônus e benefícios e definição do mercado de atuação.

Sevim and Korkmaz (2014), na Turquia, Quesado e Rodrigues (2007), em Portugal, e Pavlatos and Paggios (2007), na Grécia, identificam em suas pesquisas que menos de 40% dos gestores hoteleiros, pesquisados em seus países, aplicavam ao menos um artefato estratégico de Gestão de Custos.

Pavlatos and Paggios (2009b) e Pavlatos (2015) identificam, ainda, que a não incorporação de artefatos estratégicos de Gestão de Custos nos SIG's das empresas hoteleiras reduz a funcionalidade desses sistemas, sendo associada a redução da funcionalidade ao menor uso da informação de custos no processo de tomada de decisão dos gestores.

Enquanto isto, no âmbito nacional, encontram-se trabalhos que buscaram compreender a realidade da Gestão de Custos no segmento hoteleiro, destacando-se

neste sentido as produções de: Lima, Egito e Silva (2004); Vieira e Souza (2005); Leitão e Silva (2006); Lunkes (2009); Rodrigues, Braun, Mirek, Carvalho, e Fengler (2014).

Entretanto, uma crítica comum feita a estes trabalhos é quanto à limitação do foco do estudo às práticas de mensuração de custos, direcionadas à geração de informação sobre os custos de produtos e serviços da organização. A investigação, quanto ao uso de artefatos operacionais e estratégicos é relegada ao segundo plano da pesquisa, isto quando chega a ser abordado o tema (Langfield-Smith, 2008).

Quesado e Rodrigues (2007) apontam, ainda, que os artefatos ligados à geração de informações operacionais e estratégicas estariam mais diretamente ligados ao processo de tomada de decisão; portanto, mais adequados às necessidades dos gestores.

Outro aspecto que se destaca na produção nacional é a concentração de pesquisas voltadas às regiões Sul e Nordeste do Brasil, as quais, segundo Pesquisa de Serviços de Hospedagem realizada pelo IBGE (2017), representam 17,44% e 23,59% da oferta de hotéis do mercado nacional, respectivamente; restando, portanto, a maior parte da população hoteleira fora do alcance das pesquisas.

1.3 Situação-problema

Identifica-se na literatura, como em Quesado e Rodrigues (2007), Pavlatos and Paggios (2009b) e Park and Jang (2014), uma perspectiva de que a disponibilização, na empresa, de uma maior quantidade de informações produzidas por artefatos de GC, estaria associada ao melhor desempenho de gestores e empresas, o que consequentemente gera maior uso das informações de custos pelos gestores.

Segundo Hendriksen and Van Breda (1999), é do interesse das organizações empregar de todos os esforços que permitam maximizar seu desempenho. Assim, dando continuidade à ideia anterior, seria esperado que as empresas mantivessem disponíveis todas as informações de custos possíveis na organização.

Entretanto, percebe-se, nas pesquisas internacionais, que as empresas hoteleiras não utilizam de uma diversidade de artefatos de GC, sendo que os artefatos

estratégicos são utilizados por não mais do que 40% das empresas evidenciadas (Pavlatos & Paggios, 2007, 2009b; Quesado & Rodrigues, 2007; Sevim & Korkmaz, 2014).

Ressalta-se, ainda, que na literatura nacional encontram-se pesquisas, realizadas nas regiões Sul e Nordeste, que descrevem o percentual de adoção, pelo setor hoteleiro, de artefatos de mensuração de custos e, alguns, artefatos tradicionais de GC (Leitão & Silva, 2006; Lima *et al.*, 2004; Lunkes, 2009; Rodrigues *et al.*, 2014); havendo, portanto, uma carência de pesquisas que descrevam a totalidade do cenário de utilização de artefatos de GC no setor hoteleiro do Brasil.

Além do fato de alguns artefatos de GC não serem implantados pelas empresas hoteleiras, identifica-se na literatura que os gestores têm a percepção de que as decisões de seu cotidiano são relativamente recorrentes, razões pelas quais os gestores hoteleiros acreditam ser mais conveniente utilizar de suas experiências passadas como balizador para novas tomadas de decisão (Collier & Gregory, 1998), situação que, conseqüentemente, resultaria em uma baixa utilidade das informações de custos produzidas pelos artefatos de GC aplicados em suas organizações, afirmação essa, entretanto, que ainda carece de validação empírica.

Segundo outros autores, o menor, ou maior, uso de uma informação de custo estaria relacionado à categoria de decisão a ser tomada pelo gestor hoteleiro (Mahama & Cheng, 2013; Makrigiannakis & Soteriades, 2007, p. 53).

Neste sentido, Makrigiannakis and Soteriades (2007) identificam que, com exceção de decisões relacionadas à alocação dos recursos no orçamento da empresa, os gestores de empresas hoteleiras da Grécia fariam pouco uso das informações provenientes de artefatos de Contabilidade Gerencial em suas tomadas de decisões estratégicas.

Esse achado ajuda a fortalecer a percepção de Collier and Gregory (1998), de que a informação de custos teria baixa utilidade no processo decisório dos gestores hoteleiros.

Já em Harris (1995), desenvolve-se uma proposta de categorização dos tipos de decisões a que são submetidos os gestores hoteleiros, indicando-se, ainda, quais artefatos proveriam informações de maior utilidade a cada tipo de tomada de decisão operacional.

Apesar da existência de pesquisas relacionando o uso de sistemas e informações contábeis e o processo de decisão dos gestores hoteleiros, nenhuma delas relaciona diretamente quais artefatos são percebidos como mais úteis a cada tipo de tomada de decisão.

A percepção da existência de uma variação na disponibilização e na intensidade de uso, ou não utilização, das informações de custos em função da categoria de tomada de decisão dos gestores abre uma nova perspectiva para pesquisas; portanto, pode-se afirmar que o problema desta pesquisa reside no desconhecimento quanto à disponibilização e extensão do uso das informações de custos pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria em seus processos de tomada de decisões operacionais e estratégicas. No Quadro 1, apresenta-se de forma resumida os aspectos-chave da situação-problema objeto de pesquisa que levaram a esta definição.

Quadro 1 - Resumo da situação-problema

Inspiração / Autor(es)	Lacuna
Quesado e Rodrigues (2007), Pavlatos and Paggios (2009b), Park and Jang (2014) e Hendriksen and Van Breda (1999).	Não se identifica na literatura quais são os artefatos comumente disponibilizados pelos SIG's das empresas de hotelaria.
Collier and Gregory (1998) e Hendriksen and Van Breda (1999).	Desconhece-se em que extensão os gestores hoteleiros fazem uso, em seus processos de tomada de decisão, das informações de custos disponíveis em suas empresas.
Mahama and Cheng (2013), Makrigiannakis and Soteriades (2007) e Harris (1995).	Ausência de comprovação da existência de relação entre a intensidade de uso de informações de custos e o tipo de decisão a ser tomada pelos gestores das empresas de hotelaria.
Leitão e Silva (2006), Lima <i>et al.</i> (2004), Lunkes (2009) e Rodrigues <i>et al.</i> , (2014).	Faltam trabalhos de abrangência nacional que descrevam o emprego de artefatos de GC pelo setor hoteleiro.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

1.4 Questão de pesquisa

Conforme observa-se em Gil (2002, p. 23-25), a delimitação de um problema de pesquisa resulta na identificação de uma questão que balizará a discussão deste problema, devendo ainda, no caso da pesquisa científica, evidenciar-se na questão de pesquisa as variáveis objeto de observação. Assim, tendo em vista a situação-problema de pesquisa delimitada neste trabalho, buscar-se-á responder à seguinte questão:

Em que extensão os gestores das empresas brasileiras de hotelaria fazem uso, em seus processos de tomadas de decisões operacionais e estratégicas, das informações provenientes dos artefatos de Gestão de Custos implementados em suas organizações?

1.5 Objetivo da pesquisa

O objetivo central desta pesquisa reside em identificar em que extensão os gestores das empresas brasileiras de hotelaria utilizam das informações provenientes de artefatos de Gestão de Custos, entre as disponíveis em sua organização, para alimentar seus processos de tomada de decisões operacionais e estratégicas.

1.6 Justificativa e contribuições

Esta pesquisa justifica-se por fornecer dados empíricos sobre a percepção dos gestores hoteleiros brasileiros quanto à utilidade, mensurada pela extensão de uso das informações de custos disponibilizadas em suas organizações, criando uma base de referência para os gestores hoteleiros na determinação das informações a serem

utilizadas em seus processos decisórios, dificuldade apontada por Lunkes e Rosa (2012) como recorrente no setor.

Percebe-se, também, uma contribuição deste trabalho para a melhoria do desempenho dos gestores hoteleiros e de suas organizações, atribuída ao fato de esta pesquisa fornecer maior segurança ao tomador de decisão quanto à adequação de seu processo decisório em relação às práticas usuais do mercado (DeLone & McLean, 1992).

Outro fator que justifica a realização desta pesquisa refere-se à compilação de um mapa descritivo das informações de custos disponibilizadas pelos Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) das empresas brasileiras de hotelaria.

A disponibilização do mapeamento das informações de custos utilizadas pelos tomadores de decisão do segmento hoteleiro auxilia analistas e desenvolvedores de sistemas de custos a elaborar SIG's melhor alinhados às demandas de informação de custos de seus usuários, evitando a inserção de informações em excesso, ou desnecessárias, fatores que influenciariam negativamente no desempenho dos gestores (Harvey, Rhode, & Merchant, 1979; Lunkes & Rosa, 2012; Adami, 2016).

Este estudo contribuí, também, ao campo teórico, com evidências empíricas da existência de artefatos que, apesar de implementados nas organizações, teriam baixa ou nenhuma utilidade aos gestores hoteleiros em suas tomadas de decisão, hipótese proposta por Collier and Gregory (1998).

Outra contribuição que esta pesquisa oferece ao campo teórico reside na descrição das informações provenientes dos artefatos de GC, segundo um conceito robusto definido sob a égide da Teoria da Informação (Adami, 2016; Shannon, 1948).

Destaca-se, também, a contribuição deste estudo ao fornecer dados empíricos sobre o relacionamento entre a extensão de uso da informação e a categoria de decisão a ser tomada pelo gestor da empresa hoteleira.

Em termos de escopo, destaca-se a contribuição deste estudo na observação tanto de artefatos operacionais, ou também nomeados como tradicionais, de GC, capazes de produzir informação a partir de dados históricos e internos da organização, como de artefatos estratégicos, ou contemporâneos, os quais utilizam de dados internos e externos à organização, visando dar suporte à gestão estratégica (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a), enquanto trabalhos anteriores realizados no Brasil focaram

mais fortemente na observação dos artefatos operacionais, mais objetivamente naqueles voltados à mensuração de custos.

Por fim, percebe-se um avanço nesta pesquisa por descrever-se a extensão de uso das informações provenientes de artefatos de GC no processo de tomada de decisão dos gestores de empresas hoteleiras de todas as regiões brasileiras, sendo os resultados apresentados de forma agrupada e também estratificada por região, complementando, assim, a descrição do quadro nacional, antes limitado às regiões Sul (Codesso, Lunkes, & Suave, 2013; Lunkes, 2009; Rodrigues *et al.*, 2014) e Nordeste (Leitão & Silva, 2006; Lima *et al.*, 2004), apenas.

1.7 Delimitação do escopo de pesquisa

As questões trabalhadas nas pesquisas acadêmicas das Ciências Sociais são consideradas por demais amplas para poderem ser abordadas em sua totalidade em um único trabalho, sendo necessário ao pesquisador delimitar o escopo da pesquisa em critérios mais específicos, que permitam tratar adequadamente o problema (Gil 2002, p. 29; Shoemaker, Tankard Jr., & Lasorsa, 2004, p. 26).

Assim, apresenta-se, nos subitens a seguir, as delimitações geográfica, populacional, temporal e conceitual empregadas na pesquisa.

1.7.1 Geográfica

Foi determinado que a investigação abordaria todo o território brasileiro. Tal decisão teve como premissa a criação de uma base de dados completa, na qual fosse possível identificar divergências e alinhamentos de comportamento entre as diferentes regiões da nação.

O principal facilitador desta pesquisa é o fato de ter sido utilizado um questionário on-line como método de levantamento de dados para essa decisão, pois

permite que se faça uma investigação de grande abrangência territorial sem impacto direto nos custos da pesquisa (Fowler Jr., 2009; Marconi & Lakatos, 2003).

1.7.2 Populacional

Face à impossibilidade de identificar-se e fazer contato com a totalidade das empresas hoteleiras operantes no Brasil, delimitou-se a população alvo desta pesquisa às empresas constantes da Tabela 04 – Meios de Hospedagem – do Cadastur, cadastro mantido pelo Ministério do Turismo e de caráter obrigatório, por força da Lei nº11.771, de 2008, para todas as empresas hoteleiras em fase de instalação ou operação, listagem percebida como a mais completa entre as disponíveis publicamente.

Não foi realizada nenhuma restrição quanto à participação das empresas listadas no Cadastur, em especial em função de porte ou região, sendo estas características utilizadas para a estratificação dos resultados observados nesta pesquisa.

1.7.3 Temporal

Esta pesquisa foi realizada junto às empresas listadas pelo Cadastur, até o fim do 3º trimestre de 2018, listagem mais atual à época da seleção e análise da população de pesquisa.

Destaca-se, ainda, que a coleta de dados junto a estas empresas foi realizada durante o 2º trimestre de 2019.

1.7.4 Conceitual

Visando uma delimitação clara e objetiva da população, emprega-se neste trabalho o entendimento da hotelaria como o ramo do turismo voltado ao fornecimento de acomodações provisórias e prestação de serviços de hospedagem (Lunkes & Rosa, 2012, p. 11).

Aplica-se, também, o entendimento de Gestão de Custos, no âmbito da Contabilidade Gerencial, como um conjunto de artefatos voltados à mensuração e análise de dados, capazes de gerar informações financeiras e não financeiras, relacionadas a custos, que apoiem os gestores em suas decisões (Horngren, Datar, & Rajan, 2015, p. 4).

Em razão da diversidade de artefatos de GC encontrados na literatura, percebeu-se ser inviável abordar todos nesta única pesquisa, carecendo, portanto, de uma delimitação para este quesito.

Para tanto, foi utilizado aqueles tidos como principais pelo meio acadêmico, aplicando como referência os artefatos abordados pelas disciplinas com foco em GC oferecidas no curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP).

Os artefatos foram identificados por meio da análise do conteúdo das ementas das disciplinas (“Análise de Custos” e “Gestão Estratégica de Custos”) e em discussões junto a dois professores dessas disciplinas, chegando-se à relação de artefatos apresentados pelo Quadro 2.

Ainda, definiu-se nesta pesquisa a disponibilidade da informação gerada pelo artefato de GC como indicador da aplicação do artefato na organização, por entender que as descrições das informações seriam mais facilmente compreendidas pelos gestores investigados, reduzindo, portanto, a possibilidade de erros de mensuração em função de falhas de compreensão do respondente (Fowler Jr., 2009).

Quadro 2 - Artefatos de Gestão de Custos agrupados por disciplina

<i>Análise de Custos</i>	<i>Gestão Estratégica de Custos</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Custeio por Absorção - Custeio Variável - Custeio Pleno (Absorção Total) - Custeio <i>Throughput</i> (TOC) - Custeio Baseado em Atividades - Análise Custo-Volume-Lucro - Análise Vertical - Análise Horizontal - Análise e Gestão do Custo Padrão 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão dos Custos Logísticos - Análise de Custos de Cadeias de Valor - Gestão de Livros Abertos - Gestão de Custos Interorganizacionais - Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida - Gestão e Mensuração de Custos para Servir - Gestão do Custo Total para os Consumidores - Análise de Custos de Concorrentes - Gestão do Custo Alvo - Gestão Baseada em Atividades - Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Para realizar a identificação das informações propiciadas pelos artefatos de GC, esta pesquisa faz uso dos conceitos expostos por Banathy (1999, p. 491) e Adami (2016, p. 7). Com eles, identifica-se que uma informação é definida em razão de duas questões fundamentais: i. Qual a variável mensurada? (O que está se identificando); e, ii. Qual o instrumento de mensuração? (critérios de mensuração).

Por conta das possíveis restrições de tempo dos respondentes, limitou-se neste trabalho à identificação, apenas, daquelas informações que se entendeu, por meio da análise da literatura, como de principal foco da atenção do artefato analisado.

Outra decisão importante tomada na modelagem deste trabalho foi a escolha pela categorização das tomadas de decisão entre operacionais, ligadas à rotina do negócio; e estratégicas, ligadas a eventos e políticas que impactam todo o macroambiente da organização, conforme apresentadas pelos trabalhos de Harris (1995) e Makrigiannakis and Soteriades (2007).

Tal escolha teve como base tratar de obras que realizaram essa identificação com o uso de exemplos aplicados à realidade do setor hoteleiro, fato que, acredita-se, facilitará a correta interpretação das categorias pelos respondentes desta pesquisa, mitigando possíveis erros de mensuração.

A utilidade da informação propiciada por um artefato de GC é mensurada, nesta pesquisa, pela extensão em que um gestor alega recorrer às informações de custos nos diversos eventos de tomada de decisão de seu dia a dia, também caracterizados na literatura como finalidades de uso da informação, critério já utilizado nos trabalhos de DeLone and McLean (1992), Mahama and Cheng (2013) e Souza *et al.* (2017).

1.8 Estrutura do trabalho

O presente trabalho é estruturado em seis capítulos ordenados sequencialmente e desenvolvidos para os seguintes propósitos:

Capítulo 1 – contextualização da pesquisa e caracterização da situação-problema que resultou na questão de pesquisa proposta neste trabalho. Apresentam-se, ainda, o objetivo, justificativa, contribuições, delimitações e conceitos empregados neste trabalho.

Capítulo 2 – apresenta-se a base epistemológica, objetivando destacar o funcionamento dos sistemas de informações de custos como chave na alimentação de informações ao processo de tomada de decisão, como forma de explorar a transferência tecnológica da definição de informação, proposta pela Teoria da Informação para o contexto da Informação de Custos (Adami, 2016; Reisman, 1988).

Capítulo 3 – compreende a revisão e análise crítica da literatura de Gestão de Custos, bem como sua relação com a hotelaria. A revisão objetivou levantar na literatura os artefatos mais relevantes no âmbito da GC, buscando-se uma proposta de sistematização destes artefatos, bem como de indicadores que permitissem a identificação das informações provenientes destes artefatos.

Capítulo 4 – apresenta-se a classificação do presente trabalho, segundo as abordagens e estratégias empregadas na pesquisa (Marconi & Lakatos, 2003). Na continuação do capítulo, são apresentados os procedimentos que permitiram a elaboração do questionário de pesquisa e os procedimentos adotados para levantamento e análise dos dados.

Capítulos 5 e 6 – são reservados à apresentação e análise dos dados coletados por esta pesquisa e considerações sobre os achados do trabalho, bem como recomendações para futuras pesquisas.

2. INFORMAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

No presente capítulo expõe-se brevemente a estrutura de um Sistema de Informações Gerenciais (SIG), visando compreender de forma geral o que são e a função dos artefatos de Gestão de Custos no contexto das organizações.

Na sequência, desenvolve-se a exploração do conceito de Informação, conforme preconizado pela Teoria da Informação, com a finalidade de compreender os fatores que delimitam uma Informação, estrutura que, posteriormente, servirá de base para a identificação das informações de custos provenientes dos artefatos de GC.

2.1 Os Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)

Os Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) surgem como uma solução essencial para uma gestão hoteleira eficiente e eficaz, permitindo o adequado tratamento e encaminhamento de informações na organização.

O desenho destes sistemas é tido como função dos conhecimentos e habilidades da organização e do estabelecimento de práticas de gerenciamento dos dados e informações úteis, não somente para os gerentes de departamento, mas a executivos e investidores da organização (Rutherford, 2004).

Georgiev (2016) apresenta uma visão típica de um SIG desenvolvido com base nos preceitos do Sistema Uniforme de Contabilidade Hoteleira (USALI), atualmente desenvolvido pela *Hospitality Financial and Technology Professionals* (HFTP, 2014), em que se percebe que o SIG parte da recepção dos dados de diferentes áreas da organização, como de vendas e de operações, e os consolida por centros de responsabilidade.

Após a captação dos dados, são implementadas pelo SIG técnicas e procedimentos que visam o tratamento dos dados coletados, tornando estes sistemas capazes de gerar informações úteis tanto para a tomada de decisão de usuários

internos como para os processos decisórios de usuários externos à organização, conforme representado pela Figura 1 (Georgiev, 2016).

Figura 1 - Estrutura de um Sistema de Informações

Fonte: Adaptada de Georgiev (2016)

As técnicas, procedimentos e filosofias empregadas no desenho e operação dos SIG's são denominadas como artefatos, sendo que a função do *controller*, neste contexto, é de escolher quais e como os artefatos serão implementados em seus sistemas, como, por exemplo, pela escolha do método de custeio e critérios de acumulação de custos (Banathy, 1999; Georgiev, 2016).

A correta escolha por artefatos no desenho do SIG é essencial ao bom funcionamento deste, garantindo o fornecimento de informações úteis aos seus usuários, uma vez que a combinação de artefatos é que irá determinar quais informações serão moduladas, anuladas e/ou amplificadas a partir dos fragmentos de dados obtidos (Banathy, 1999).

2.2 Definindo Informação de Custo

Muitos dos estudos publicados sobre Contabilidade Gerencial estão ligados à busca da compreensão dos efeitos gerados pela informação contábil, em especial, sobre a qualidade das decisões dos gestores (Iselin, 1993, p. 250).

Uma das abordagens percebidas na literatura para se observar este fenômeno é a mensuração da informação contábil por meio do cálculo da Entropia, conceito principal no desenvolvimento da Teoria da Informação (TI), proposto por Shannon (1948). Tal abordagem foi aplicada em estudos como os de Babich (1975), Beuren and Teixeira (2014) e Mazzioni and Klann (2018).

Ross (2016) destaca, porém, que diversos estudos realizados desvirtuaram o conceito de informação, tal qual preconizado pela TI, para aplicação na pesquisa em Contabilidade, levando a conclusões equivocadas pelos pesquisadores.

Portanto, visando garantir o alinhamento do conceito de Informação a ser empregado nesta pesquisa, revisita-se neste item os aspectos fundamentais da TI e pesquisas anteriores que utilizaram da TI no âmbito da Contabilidade, verificando-se a possibilidade de transposição do conceito de Informação, definido pela TI, para definição do conceito no caso específico da Informação de Custos.

2.2.1 A Teoria da Informação

A obra de Shannon (1948) é considerada por muitos pesquisadores como marco inicial da TI, sendo empregada de forma recorrente em casos de diversas áreas do conhecimento, como Física, Genética e Sociologia (Adami, 2016).

Em sua obra, Shannon (1948) visou compreender e modelar o fluxo de uma informação de sua origem até o destino, identificando-se quais componentes integrariam este sistema de comunicação, seus comportamentos e inter-relacionamentos, resultando no diagrama apresentado na Figura 2.

Figura 2 - Diagrama de um sistema de comunicação, contemplando dispositivos de correção

Fonte: Baseada em Shannon (1948)

Os conceitos-chave para a compreensão do sistema de comunicação proposto por Shannon (1948) são:

1. Fonte da informação: responsável pela produção da mensagem ou série de mensagens a serem enviadas ao destino.
2. Transmissor: recurso utilizado para codificação da mensagem. Como exemplo, o autor cita a comunicação telefônica, em que o transmissor se refere à troca da pressão sonora por uma corrente elétrica equivalente.
3. Receptor: elemento equivalente à operação reversa do transmissor.
4. Destino: pessoa ou objeto para quem se destina a informação.
5. Ruído: elementos capazes de afetar o sinal enviado pelo transmissor, prejudicando a interpretação do receptor.
6. Observador: elemento externo à comunicação direta que visa garantir que a mensagem enviada pela fonte de informação chegue integralmente ao destino.
7. Dispositivo de Correção: recurso utilizado para a correção da integridade da mensagem transmitida ao destino.

Outro aspecto relevante, que se observa no detalhamento da proposta de Shannon (1948), é a determinação de um modelo no qual a troca de informação é considerada unidirecional, fonte de informação – destino, o que permite a interpretação da existência de relação causal entre a ação de uma fonte de informação

e o efeito observado no destino, podendo esta relação ser, ainda, de diversas fontes de informação sobre um mesmo destino, ou mesmo, o efeito da ação de uma única fonte de informação em uma diversidade de destinos.

A contribuição tida como mais relevante na obra de Shannon (1948), porém, não se refere ao desenho do modelo do sistema de comunicação, mas sim à proposta da possibilidade de utilização do cálculo matemático da Entropia, a qual também pode ser lida como incerteza, como técnica para mensuração da quantidade de informação deste sistema, podendo ser medida em qualquer etapa do modelo, expandindo as possibilidades de aplicação da teoria.

Segundo Adami (2016, p. 7), a Entropia (“H”) de um sistema é sempre associada a uma variável randômica (“x”) a qual se quer prever o comportamento, sendo seu cálculo função das probabilidades de ocorrência (“p”) de cada um dos possíveis “n” valores, ou estados, da variável, multiplicado pelo $\log_{10}$ da probabilidade de ocorrência daquele valor, conforme apresentado na Equação 1.

$$H(x) = - \sum_{i=1}^n p_i \log_{10}(p_i) \quad (1)$$

Do resultado do cálculo dessa equação obtém-se o potencial de Informação daquele sistema, mensurada por uma unidade de medida própria, denominada como *bit*.

Adami (2016, p. 1) expõe que, dentro do entendimento da TI, informação é tudo aquilo que lhe permite fazer predições com maior acurácia; em outras palavras, tudo aquilo que reduz a entropia de um sistema, sendo seu valor possível de cálculo matemático com precisão pela Equação 2.

$$I(X; Y) = H(X) - H(X|Y) \quad (2)$$

Assim, tem-se pela Equação 2 que a informação de Y sobre X, $I(X; Y)$, é mensurada pela diferença entre o estado inicial da Entropia de X, $H(X)$, e o novo estado de Entropia após o conhecimento do valor de Y, mensurado pela Entropia condicional de X dado Y, $H(X|Y)$, conforme ilustrado pela Figura 3.

Figura 3 - Diagrama de Venn das Entropias condicionais e mútuas entre X e Y

Fonte: Wikimedia (*apud* Adami, 2006)

Entretanto, percebe-se que este cálculo só será possível uma vez que se delimite o fenômeno que está sendo observado e todos os seus estados possíveis. Ademais, em uma situação na qual se desconhece completamente o comportamento e limites de uma variável, o número de estados possíveis tenderia ao infinito, bem como a Entropia inicial do sistema (Adami, 2016; Shoemaker *et al.*, 2004).

Tendo em vista esse problema, Adami (2016) identifica que toda Informação é caracterizada em função da definição de duas dimensões, ou fatores básicos que delimitam seus estados possíveis, sendo: (i) a variável que se pretende conhecer; e, (ii) os critérios de mensuração desta variável.

Como exemplo, pode-se falar dos artefatos de custeio. Tais artefatos têm como objetivo mensurar qual o custo de um determinado produto ou serviço da entidade, porém valendo-se de diferentes critérios para apuração do valor do custo (Martins & Rocha, 2015).

Cada custo mensurado, segundo critérios específicos de cada técnica, seja o Custeio Variável, Baseado em Atividades, ou outras possíveis, constitui uma informação exclusiva e tão válida quanto as demais, ainda que sobre uma mesma variável. No caso o custo do objeto de custeio, complementando conjuntamente o conhecimento do usuário da informação sobre o comportamento do objeto observado, conforme ilustrado pela Figura 4 (Shoemaker *et al.*, 2004).

Figura 4 - Universo de possíveis valores de custo de um objeto de custeio

Fonte: Adaptada de Shoemaker et al. (2004)

2.2.2 Teoria da Informação aplicada às pesquisas em Contabilidade

A obra de Shannon (1948) é considerada um marco da Teoria da Informação, sendo utilizada pela primeira vez na pesquisa em Ciências Contábeis no ano de 1975, tendo sido observadas três novas pesquisas publicadas entre 1979 e 1980, seguido de um hiato de seis anos até a próxima publicação sobre a temática, segundo consulta pelo termo realizada no Sistema Integrado de Bibliotecas da USP (SIBi).

Um ponto interessante que se observa nesta relação é a redução do período de “silêncio” entre as publicações a partir do ano de 2014, sendo, inclusive, encontradas três publicações no ano de 2017, conforme exposto no Quadro 3.

A leitura do Quadro 3 permite, também, identificar que os periódicos com maior número de publicações que fizeram uso desta abordagem foram o *Journal of Business, Finance and Accounting* (JBF&A), com três publicações, e o *Accounting, Organizations and Society* (AOS), com duas publicações. Também participam com um artigo cada, os periódicos *Abacus*, *Critical Perspectives on Accounting* (CPA), *Entropy, Information, Journal of Accounting and Public Policy* (JAPP), *Journal of*

Accounting Research (JAR), Journal of Contemporary Accounting and Economics (JCAE), Physica A e Accounting, Auditing, Accountability Journal (AAAJ).

Quadro 3 - Mapeamento do *corpus* em relação ao ano e periódico de publicação

Ano Periódico	1975	1979	1980	1986	1993	1996	2005	2006	2014	2016	2017	TOTAL
Abacus	1											1
AOS		2										2
JBF&A			1	1	1							3
JAR						1						1
CPA							1					1
JAPP								1				1
Physica A									1			1
Information										1		1
JCAE											1	1
Entropy											1	1
AAAJ											1	1
TOTAL	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	3	14

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Para uma melhor compreensão da realidade da aplicação da Teoria da Informação na pesquisa contábil, classificou-se a relação de trabalhos encontrada (ou *corpus*) quanto à metodologia empregada nos artigos, sendo os trabalhos identificados e classificados (i) quanto aos objetivos definidos, (ii) abordagem do problema de pesquisa e (iii) método de análise dos dados, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 - Classificação dos artigos quanto à metodologia empregada

Características	Classificações	Nº de artigos	%
Objetivo	Exploratória	5	36%
	Descritiva	6	43%
	Descritiva/Explicativa	2	14%
	Explicativa	1	7%
Abordagem	Documental	4	29%
	Análise Crítica	2	14%
	Bibliográfico	4	29%
	Questionário	1	7%
	Experimento	3	21%
Análise	Quantitativa	8	57%
	Qualitativa	6	43%

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Sobre a caracterização das obras em razão dos objetivos da pesquisa, foi observado que 36% dos trabalhos se caracterizam como pesquisa Exploratória; 43% apresentam uma abordagem Descritiva, possuindo critérios mais claros dos procedimentos metodológicos adotados e do objeto/fenômeno que se pretende descrever; 14% das obras são identificadas como um estágio intermediário entre pesquisas Descritivas e Explicativas; e, um dos artigos (7% do *corpus*) é identificado como pesquisa Explicativa.

Quanto à abordagem do problema, as pesquisas foram classificadas, em sua maior parte, como pesquisas Documentais (29%) e Bibliográficas (29%), seguidas pela realização de Experimentos (21%). Ainda, foi possível encontrar no *corpus* pesquisas que realizaram uma Análise Crítica (14%), as quais poderiam, também, ser consideradas contidas no entendimento das pesquisas Bibliográficas, a depender da ótica empregada; ainda foi identificado um artigo realizado por meio de Questionário (7%).

Na classificação do *corpus* em razão da abordagem de análise dos dados, se observou um relativo equilíbrio entre a quantidade de artigos que fizeram uso de uma abordagem quantitativa para análise dos dados (57%) e daqueles que utilizaram de uma abordagem qualitativa para o desenvolvimento da pesquisa (43%).

A fim de compreender-se como e quais as aplicações possíveis da TI nos estudos em Ciências Contábeis, o *corpus* foi, ainda, mapeado quanto aos objetivos pretendidos pela pesquisa e os principais resultados alcançados, segundo os autores, os quais se encontram sumarizados no Quadro 5.

Quadro 5 - Mapa do *corpus* quanto aos objetivos e principais contribuições

Artigos	Objetivos	Resultados
Babich (1975)	Testar a relevância do uso da Teoria da Informação para a análise e preparação de Balanços.	O autor identifica que a utilidade da Teoria da Informação estaria ligada apenas à mensuração da informação gerada pela alteração do nível de agregação do balanço, porém com a limitação de não ser capaz de identificar a direção da mudança, se positiva ou negativa.
Harvey, Rhode, and Merchant (1979)	Testar a validade da relação entre a informação contida nas demonstrações financeiras, mensurada pela Teoria da Informação, e as decisões e julgamentos dos receptores em	Os resultados apontam que demonstrações mais detalhadas, com maior entropia, seriam diretamente ligadas a uma melhor decisão pelos gestores. Um ponto de atenção que os autores fazem sobre o experimento é de que este

	uma situação de decisão de investimento.	não criou um ambiente de sobrecarga de informação, considerando-se que toda a informação disponível pôde ser corretamente interpretada pelo usuário, o que difere da realidade.
Thornton (1979)	Explicitar a delimitação dos conceitos “informação” e “instituições” e, ainda, como estes conceitos foram utilizados para construção de modelos de análise de fenômenos sociais.	Ao longo do ensaio são desenvolvidas diversas discussões que levam o autor à proposta de categorias para caracterização dos conceitos segundo duas perspectivas: a primeira quanto à abordagem epistemológica empregada e a segunda quanto às abordagens metodológicas utilizadas nos trabalhos anteriores.
Pendlebury (1980)	Compreender quão útil é a informação contida nos relatórios contábeis consolidados para um usuário interno ao grupo econômico.	Apresenta diversos conceitos sobre relatórios agregados e Teoria da Informação. Percebe-se no texto dúvidas quanto ao uso da Entropia do sistema como métrica para mensuração da informação proporcionada pelo instrumento, questionando trabalhos anteriores que utilizaram da participação de um item em relação ao valor total da conta agregada como base para o cálculo da probabilidade deste item, utilizada no cálculo da Entropia.
Francis (1986)	Visa identificar se, na perspectiva dos credores da empresa controladora, a perda de informação proporcionada pela agregação dos dados nos relatórios consolidados é suficiente para gerar uma perda de informação no usuário, em relação ao relatório individual da controladora.	Segundo os achados da pesquisa, se entende que há de fato uma perda de informação para os credores ao se utilizar apenas do relatório consolidado na tomada de decisão de fornecimento de crédito. O autor embasa seu entendimento no fato de que, na maioria dos casos encontrados, as controladoras não são garantidoras do pagamento dos débitos de suas controladas, o que, portanto, altera de forma significativa a informação sobre a relação entre débitos e patrimônio apresentadas nos relatórios consolidados e nos relatórios individuais da companhia.
Iselin (1993)	Identificar os efeitos de diferentes formas de relatórios financeiros (apenas indicadores ou indicadores + notas explicativas - NE) sobre o volume de dados, volume de informação e a incerteza	Como era esperado pelos autores, a pesquisa confirmou as hipóteses de que o volume de informações e dados contidos nos relatórios financeiros com indicadores + NE era superior aos com apenas

	em um processo de decisão quanto à predição da falência de uma instituição.	indicadores; se observou, também, que um maior volume de dados nos relatórios financeiros que utilizavam indicadores + NE seria associado a uma pior qualidade de tomada de decisão.
Bloomfield and Libby (1996)	Testar se a redução da disponibilidade de uma informação, ou seja, divulgação a um número reduzido de pessoas, sobre perdas e despesas seria capaz de afetar os preços de mercado em um ambiente de laboratório.	Os experimentos realizados em laboratório confirmaram que as informações disponibilizadas de maneira mais intensa geram maior influência na tomada de decisão dos investidores.
Yamaji (2005)	Apresentar, sob uma perspectiva histórica, a evolução da Teoria da Contabilidade como um processo de construção de uma consciência social.	O autor apresenta, ao longo do texto, diversos argumentos sobre as razões pelas quais, em sua perspectiva, o objetivo da Contabilidade é criar uma consciência social e não os alegados por outras teorias, como a Teoria da Informação e a Teoria Econômica.
Demski, FitzGerald, Ijiri, Ijiri, and Lin (2006)	Explorar os conceitos da Informação Quântica sob o ponto focal do sistema de entradas duplas da contabilidade.	Identifica possibilidades e limitações da abordagem em problemas ligados a: (i) Reconhecimento e agregação da informação; (ii) Conteúdo e mensuração da informação; (iii) Perspectiva das Ciências Sociais vs. Naturais; (iv) Determinação da incerteza e probabilidade; (v) Endogeneidade da informação; (vi) Mecanismos de correção de erros; e, (vii) Fatores ambientais.
Ribeiro and Prata (2014)	Explorar a aplicabilidade da metodologia de mensuração da informação proposta pela Teoria da Informação para a análise de sistemas de classificação contábil.	O trabalho resulta em um algoritmo que pode ser replicado para a automação do cálculo para mensuração da informação mútua (condicional) e simetria da incerteza de 2 (dois) diferentes níveis de abertura da classificação contábil.
Ross (2016)	Explorar o emprego da Teoria da Informação para definição do sistema de comunicação, se mensurando, ainda, o conteúdo informacional das demonstrações contábeis de uma entidade em relação à predição do preço das ações.	Se apresenta uma metodologia de cálculo do conteúdo informacional de uma Demonstração Contábil baseada na redução da incerteza do valor de uma ação, abordagem que permite a comparação entre demonstrações de diferentes empresas e períodos. Se destacou, como limitação desta abordagem, sua incapacidade de avaliar a qualidade da informação, seus

		efeitos sobre os decisores e a confiabilidade das informações, ilustrada com base no caso Enron.
Ittonen, Tronnes, and Wong (2017)	Identificar o ponto de corte ótimo, onde se tem igual probabilidade de falência ou continuidade das atividades, para a classificação de uma empresa como “ <i>dúvida substancial</i> ”.	Por meio de uma análise dos dados coletados entre os anos de 2003 e 2015 da base Compustat, os autores calculam, com base na Entropia (e não Informação como alegado pelo estudo), que o ponto de corte ótimo estaria em 0,08, contradizendo achados anteriores que indicam que o ponto de corte ótimo seria entre 0,4 - 0,6.
Li, Ning, Li, and Xu (2017)	Apresentar um modelo baseado em ambiente de linguagem <i>fuzzy</i> para avaliação da qualidade de uma informação.	Apresenta-se um modelo de avaliação da qualidade da informação desenvolvido com base na consistência da informação sob a perspectiva de diversos agentes, mensurada pela Entropia relativa observada nestes sistemas.
Merkel-Davies and Brennan (2017)	Prover uma tipologia das perspectivas, tradições e teorias para a abordagem da Contabilidade voltada à comunicação com os usuários externos.	A análise resulta na proposta de uma tipologia da pesquisa em comunicação na Contabilidade em dois níveis, quanto à estrutura teórica: (i) funcional-comportamental; e, (ii) simbólico-interpretativa; e, quanto à conceituação do tema, classificadas segundo oito “tradições”: (i) Matemática (na qual se inclui a abordagem pela Teoria da Informação); (ii) Sociopsicológica; (iii) Orientada a sistemas; (iv) Semiótica; (v) Retórica; (vi) Fenomenológica; (vii) Socio-cultural; e, (viii) Crítica.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

2.2.3 Teoria da Informação aplicada à Gestão de Custos

Iselin (1993, p. 249) é muito direto em sua abordagem, ao identificar que nas obras anteriores confunde-se o emprego dos conceitos de Entropia e Informação, situação indicada por Adami (2016, p. 2) como ainda recorrente em pesquisas sobre o tema.

Iselin (1993) continua sua argumentação dizendo que para um dado ser considerado informação ele precisa ser disposto de uma forma que seja relevante a uma tomada de decisão; em outras palavras, a informação precisa ser útil.

Conforme pode ser percebido na relação de trabalhos anteriores listados pelo Quadro 5, não foram encontrados trabalhos anteriores focados na aplicação da Teoria da Informação no contexto da Gestão de Custos, entendendo-se, portanto, conveniente e necessário a ilustração dos conceitos por meio da seguinte situação teórica.

Um gestor encontra-se em dúvida quanto a aceitar, ou não, o pedido de um novo cliente, no valor de R\$1.300,00. Neste caso, uma possível predição que o gestor pode querer fazer é sobre quanto seria o custo para a fabricação do pedido; portanto, Custo seria nossa variável “x”.

Em consulta à sua equipe, o gestor chega à hipótese de que o custo de produção deste pedido seria da ordem de R\$1.000,00.

Segundo informações do *Project Management Institute* (PMI, 2013, p. 201), um orçamento em situação inicial, em que se conhece apenas a proposta de escopo da tomada de decisão, é normal que um gestor, baseado puramente em seus conhecimentos anteriores, seja capaz de determinar uma ordem de grandeza (ROM, sigla do inglês) a qual pode sofrer uma variação de -25% a +75%.

Tem-se, então, no cenário desenhado, que a distribuição da probabilidade de possíveis valores do custo de produção neste sistema de decisão, seria:

Tabela 1 - Distribuição de probabilidades, anterior à informação

Cenário	Probabilidade	Custo de produção
1	$9,99 \cdot 10^6$	R\$750,00
2	$9,99 \cdot 10^6$	R\$750,01
3	$9,99 \cdot 10^6$	R\$750,02
...	...	...
25.001	$9,99 \cdot 10^6$	R\$1000,00
...	...	...
100.000	$9,99 \cdot 10^6$	R\$1.749,99
100.001	$9,99 \cdot 10^6$	R\$1.750,00
Entropia Inicial do sistema - H(X)		~5,00 bits

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

O gestor, ainda inseguro sobre qual decisão deve tomar, propõe que sejam feitos novos estudos aprofundados sobre o pedido.

Ainda utilizando-se de dados históricos do PMI (2013), é identificado que o estudo detalhado e minucioso de um projeto é capaz de reduzir a incerteza de um orçamento para uma variação do custo estimado em relação ao real da ordem de -5% a +10% do valor orçado. A Informação proporcionada por estes estudos será considerada a variável Y de nosso exemplo.

Assim, temos que ao final destes estudos, identificou-se que o novo valor previsto para o custo de produção seria de R\$1.400,00, o que leva a uma nova janela de cenários, conforme visto na Tabela 2.

Quando se comparam os dois cenários (sem informação e após a coleta de informação), fica evidente que houve um ganho pelo gestor quanto à probabilidade de acerto de sua previsão, evidenciado pela redução do valor entre sua Entropia inicial e a Entropia após a informação proveniente dos estudos aprofundados.

Tabela 2 - Árvore de cenários após a coleta de informação

Cenário	Probabilidade	Custo de produção
1	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1.330,00
2	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1.330,01
3	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1.330,02
...	...	...
7.001	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1400,00
...	...	...
21.000	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1.539,99
21.001	$4,76 \cdot 10^5$	R\$1.540,00
Entropia do sistema – $H(X Y)$		~4,32 bits

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Seguindo o cálculo proposto pela Equação 2, tem-se, portanto, que a Informação gerada, neste exemplo, pelos estudos aprofundados fora de 0,68 *bits* (5,00bits – 4,32bits).

Mas, seria esta informação, de fato, a necessidade de informação do gestor? Percebe-se que, mesmo no melhor cenário deste exemplo, não se conseguiria trabalhar com um custo de produção inferior ao preço proposto pelo cliente e nenhum gestor consciente tomaria a decisão de fechar esta venda.

Logo, um outro gestor nesta mesma situação poderia definir que a informação necessária não é quanto ao valor do custo de produção de fato, mas se este será ou não maior do que o Preço de Venda (PV).

Neste novo contexto, a distribuição de probabilidades inicial seria conforme está apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Distribuição de probabilidades da decisão de fechamento da venda

Cenário	Probabilidade	Custo>PV?
1	0,55	Sim (Custo < R\$1.300,00)
2	0,45	Não (Custo ≥ R\$1.300,00)
Entropia do sistema		~0,598 bits

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Visto que a aquisição da informação elimina qualquer dúvida do decisor, ou seja, a probabilidade de o custo ser $\geq R\$1.300,00$ é de 100%, tem-se que a nova Entropia do sistema é 0 (zero) e, portanto, o valor da informação é igual à Entropia inicial do sistema, 0,598 *bits*.

Conforme foi percebido pelo exemplo, apesar de mantida a variável Custo nas duas situações propostas e alterando-se, unicamente, o critério de mensuração, de numeral para binário (sim/não), resultou em uma situação totalmente diferente de valores para a Entropia e, conseqüentemente, indicando tratar-se de duas informações distintas.

A partir desta situação teórica, espera-se, ainda, ter deixado claro que a Informação de Custo, buscada por Iselin (1993), estaria abarcada no conceito de Informação desenvolvido pela TI. Assim, no entendimento deste trabalho, a delimitação “de Custo” de uma Informação, origina-se do fato de utilizar-se, ou, da Variável Custo, ou, de Critérios de mensuração preconizados pela GC na geração da informação.

3. GESTÃO DE CUSTOS E A HOTELARIA

Percebe-se na literatura que a gestão da empresa hoteleira é uma atividade que exige forte capacidade de tomada de decisões dos gestores, dada a complexidade dos processos relacionados à prestação de serviços, sazonalidade da demanda, uso intensivo de mão de obra e a necessidade constante de significativos investimentos de capital (Gorini & Mendes, 2005; Sharma, 2002).

Além das complexidades do próprio negócio, o segmento hoteleiro encontra-se imerso em um ambiente de forte concorrência, de escala global, o que demanda dos gestores hoteleiros uma constante busca por soluções e tecnologias que permitam o melhor gerenciamento de seus negócios, em especial da Gestão de Custos (Lunkes & Rosa, 2012; Mader *et al.*, 2017).

Tal conjuntura fez com que a indústria hoteleira fosse um dos primeiros segmentos de mercado a unir-se em torno da Associação Americana de Hotéis e Alojamentos (AH&LA), para o desenvolvimento e implementação de um sistema de custos uniformizado para a contabilidade do setor, o qual foi denominado como “*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry - USALI*” (HFTP, 2014).

O USALI encontra-se atualmente em sua 11ª edição, sendo constantemente atualizado, visando refletir a estrutura operacional adotada pelas empresas do setor e prezando, principalmente, pela sua capacidade de gerar informações consistentes e que viabilizem a gestão descentralizada do empreendimento, por meio da definição de centros de responsabilidades (Faria, Trigueiros, & Ferreira, 2012; Faria, Soares, Rocha, & Rossi, 2012; Georgiev, 2016).

Na Figura 5, observa-se a estrutura atualmente proposta pelo USALI, conforme percepção de Faria (2015), para a demonstração de resultados do setor. Segundo a autora, a Demonstração do Resultado (DR) de uma organização do setor deve iniciar com a identificação das receitas operacionais obtidas no período, segregadas, quando possível, em razão do departamento operacional responsável pela sua geração (como Alojamento, Alimentos, Bebidas e outros, de acordo com a estrutura do hotel).

O segundo passo da DR refere-se à alocação dos gastos atribuíveis aos departamentos, consolidando-se o resultado das operações por departamento e

global da organização. As próximas etapas indicadas pelo procedimento são a subtração dos gastos operacionais não distribuídos, chegando-se ao Resultado Operacional Bruto, seguida da subtração da taxa de gestão (“*fees*”) aplicada pela administradora do hotel (quando houver), consolidando o Resultado Antes de Rendimentos e Gastos Não Operacionais.

Figura 5 - Demonstração do resultado – USALI

Fonte: Faria (2015)

Por fim, são deduzidos: (i) os valores referentes aos rendimentos e gastos não operacionais, do qual obtém-se o valor do Resultado Antes de Juros, Impostos, Depreciações e Amortizações (EBITDA); e, (ii) o valor da Reserva de Substituição,

conceito equivalente aos custos de amortização e depreciação definidos pela organização, resultando no valor do EBITDA menos reserva de substituição (EBIT).

A capacidade do USALI, de viabilizar a alocação de custos e receitas de organizações diversas de forma internacionalmente uniformizada, consistente e dividida por centros de responsabilidades, fez com que ele fosse adotado pela maior parte das grandes empresas hoteleiras no mundo, sendo sua implementação percebida como benéfica ao suporte da tomada de decisão tanto de gestores como de investidores do setor (Georgiev, 2016; Faria, 2015; Kwansa & Schmidgall, 1999; Pavlatos & Paggios, 2007).

A implementação deste e de outros artefatos da Contabilidade Gerencial vem elevando o status do *controller* dentro da indústria hoteleira, o qual deixa de ser mero compilador de dados operacionais e passa a ser um gestor da informação, posição agora tida como estratégica para a organização (Lunkes & Rosa, 2012).

A influência do *controller*, neste cenário, está diretamente ligada ao seu conhecimento das informações de custos possíveis de serem geradas, dos artefatos capazes de gerá-las, bem como dos principais propósitos de uso da informação. Assim, ele se torna capaz de elaborar um fluxo de informações que permite ao usuário estar sempre munido de informações pertinentes e atualizadas para sua tomada de decisão (Beal, 2004; Lunkes & Rosa, 2012).

Compreender quais os artefatos utilizados pelas organizações e a razão de sua escolha pelos *controllers* motivou o desenvolvimento de diversas pesquisas. Em Joshi (2001), realiza-se um levantamento por questionários sobre a extensão de uso dos artefatos de GC junto, principalmente, a gestores contábeis de empresas da Índia, sendo identificado pelo autor que, apesar de adotar-se grande parte dos artefatos identificados pela literatura, as decisões seriam mais fortemente influenciadas pelos artefatos considerados como tradicionais. Uma melhoria implementada no presente trabalho em relação a Joshi (2001), é relacionada a buscar-se os dados junto ao usuário direto da informação, melhorando a mensuração da extensão de uso do artefato, conforme indicação do autor.

Já em Faria, Trigueiros e Ferreira (2012) desenvolve-se uma investigação sobre os usos dados à informação de custos pelos gestores das empresas hoteleiras de Algarve, Portugal. O levantamento foi realizado por meio da aplicação de questionários eletrônicos junto a 66 empresas da região de Algarve, sendo identificado

pelos autores que a informação de custos seria essencialmente utilizada para “redução de custos e orçamentação” (p.106). Uma limitação que se percebe nesta abordagem reside no fato de, por não se especificar quais informações de custos estavam sendo avaliadas, haver um viés na mensuração em razão de diferentes interpretações entre os respondentes para os conceitos abordados pelas questões.

No presente capítulo, realiza-se uma revisão da literatura dos artefatos de GC abordados por esta pesquisa, buscando, neste íterim, compreender os procedimentos desenvolvidos em cada artefato, deixando em evidência no texto: (i) variável observada (A), e, (ii) critério de mensuração (B). Com base nisso, será proposta, pela conjunção destes dois fatores (A+B), a definição da informação (C) gerada pela aplicação do artefato observado. sendo esta informação a variável que terá sua extensão de uso mensurada junto aos respondentes desta pesquisa.

Aguiar, Pace e Frezatti (2009) identificam na literatura que os artefatos de GC podem ser divididos em dois grupos característicos: os tradicionais e os modernos. Neste trabalho serão chamados de artefatos de Gestão Operacional de Custos (GOC) e Artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC), respectivamente.

Após a leitura atenta do material de referência, identificou-se como pertinente aos objetivos deste trabalho destacar-se, ainda, os Métodos de Custeio, grupo de artefatos que, apesar de já contido nos dois grupos anteriores, possuem a característica comum de buscar mensurar o custo de um objeto, tratado neste trabalho em termos de produto ou serviço, que os torna mais próximos entre si do que dos demais artefatos de seus grupos.

Assim, a organização da apresentação dos artefatos de GC em grupos visa estruturar o presente capítulo de forma a facilitar o entendimento do leitor, deixando próximos entre si artefatos com características tidas como semelhantes pela literatura, conforme apresentado pelo Quadro 6.

Quadro 6 - Categorização dos artefatos de Gestão de Custos

Grupo	Característica	Artefatos
Métodos de Custeio	Objetiva a mensuração da variável “Custo do produto ou serviço”.	1. Custeio por Absorção 2. Custeio Variável 3. Custeio Pleno 4. Custeio <i>Throughput</i> 5. Custeio Baseado em Atividades
Gestão Operacional de Custos	- Foco em indicadores financeiros e de eficiência. - Subsidia decisões com resultados no curto prazo, com viés de redução de custos.	1. Gestão Baseada em Atividades 2. Análise Custo-Volume-Lucro 3. Análise Vertical 4. Análise Horizontal 5. Análise e Gestão do Custo Padrão
Gestão Estratégica de Custos	- Utiliza de indicadores financeiros e qualitativos, internos e externos à organização. - Subsidia decisões com resultados no longo prazo, com viés de melhoria do resultado global da organização.	1. Gestão dos Custos Logísticos 2. Análise de Custos de Cadeias de Valor 3 - Gestão de Livros Abertos 4 - Gestão de Custos Organizacionais 5 - Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida 6 - Gestão e Mensuração de Custos para Servir 7 - Gestão do Custo Total para os Consumidores 8 - Análise de Custos de Concorrentes 9 - Gestão do Custo Alvo 10 - Gestão Baseada em Atividades 11 - Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade

Fonte: Baseado em Aguiar, Pace, e Frezatti (2009)

3.1 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são caracterizados nesta pesquisa como um grupo de artefatos nos quais a informação gerada está ligada à observação da variável “Custo do produto/serviço”(A), variando entre si apenas o critério de mensuração desta variável, conforme evidenciado nas palavras de Martins e Rocha (2015, p. 44), em que “método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”.

Durante muitos anos o foco principal da prática contábil referiu-se ao desenvolvimento de metodologias que permitissem calcular os custos dos produtos com a maior precisão possível, resultando na diversidade de artefatos de mensuração disponíveis atualmente (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Tais artefatos são a base para o desenvolvimento de diversos outros artefatos criados posteriormente, reforçando sua relevância para o meio acadêmico, sendo foco de observação de recorrentes pesquisas (Abbas, Gonçalves, & Leoncine, 2012; Abbas, Marques, Tonin, Sasso, & Leoncine, 2015; Calazans, Vasconcelos, Gonçalves, Barbosa, & Buarque, 2004; A. R. Faria *et al.*, 2012; Leitão & Silva, 2006; Raupp & Sousa, 2013), bem como de livros da área, como o de Martins e Rocha (2015), utilizado no desenvolvimento desta seção por tratar-se de obra de referência que consolida a posição de vários autores sobre o tema.

Ao analisar os Métodos de Custeio, percebe-se que a tônica destes artefatos, via de regra, gira em torno da análise e classificação dos dados referentes ao consumo e utilização de recursos nas entidades, sendo apresentado na Figura 6 as possíveis classificações.

Figura 6 - Categorias de classificação do consumo de recursos na entidade

Aplicação do Recurso	Variabilidade	Precisão
<ul style="list-style-type: none"> • Custo • Despesa 	<ul style="list-style-type: none"> • Fixo • Variável 	<ul style="list-style-type: none"> • Direto • Indireto

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Como se pode observar, a primeira classificação refere-se à categorização como Custo ou Despesa, realizada com base no entendimento de que são considerados custos os recursos consumidos ou utilizados na fabricação do produto ou prestação de serviço, e, despesas, os demais recursos consumidos e utilizados na manutenção das atividades da entidade (Martins & Rocha, 2015).

Custos e Despesas são classificados, ainda, segundo dois critérios:

1. em razão da variabilidade, ou comportamento, do consumo/utilização em relação ao volume de produção, podendo ser: (i) Variáveis - quando afetados diretamente pela variação de volume de atividade; ou (ii) Fixos - quando não é identificado impacto da variação de volume de atividade sobre o consumo de recursos; e,
2. quanto à precisão da mensuração de consumo/utilização, sendo classificados como: (i) Diretos - aqueles que possuem alta precisão de mensuração, ou seja, que podem ser clara, direta e objetivamente identificados com o objeto de custeio; ou, (ii) Indiretos - os custos calculados e alocados com menor precisão (Martins & Rocha, 2015).

3.1.1 Artefatos de Mensuração de Custos

Entendido que a variável mensurada por este grupo de artefatos é sempre o custo do produto ou serviço objeto de mensuração, busca-se neste item a identificação dos critérios de mensuração adotados pelos diferentes artefatos de mensuração de custos abordados nesta pesquisa.

3.1.1.1 Custeio por Absorção

Martins e Rocha (2015, p. 85) discorrem que “Custeio por Absorção é o gênero de custeio que atribui custos fixos aos produtos”, além dos custos variáveis (B), método de custeio presente na maioria absoluta das empresas brasileiras, por tratar-se do método de custeio exigido pela legislação vigente e em linha com as normas e padrões internacionais de Contabilidade (p. 99).

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Custeio por Absorção pode ser descrita como “Valor de todos os custos variáveis e fixos de um produto/serviço”, conforme sumarizado pelo Quadro 7.

Quadro 7 - Informação proveniente do artefato Custeio por Absorção

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis e fixos	Valor de todos os custos variáveis e fixos de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.1.1.2 Custeio Variável

Martins e Rocha (2015, p. 65) identificam que “o método de Custeio Variável considera como sendo *[custo]* dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, e somente eles”, devendo todos os custos fixos, inclusive aqueles tidos como diretos, serem alocados diretamente ao resultado do período.

A partir deste entendimento, tem-se ser mensurados como custo dos produtos todos os custos identificados como variáveis, e apenas eles (B) (Fisher & Krumwiede, 2012; Martins & Rocha, 2015).

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Custeio Variável pode ser descrita como “Valor de todos os custos variáveis de um produto/serviço”, conforme sumarizado pelo Quadro 8.

Quadro 8 - Informação proveniente do artefato Custeio Variável

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis	Valor de todos os custos variáveis de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.1.1.3 Custeio Pleno

Pelas palavras de Martins e Rocha (2015, p. 126), “o Custeio Pleno considera como sendo *[custo]* dos produtos todos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas” (B), devendo os demais gastos da entidade no período serem alocados diretamente no resultado.

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Custeio Pleno pode ser descrita como “Valor de todos os custos, variáveis e fixos, e despesas fixas de um produto/serviço” conforme sumarizado pelo Quadro 9.

Quadro 9 - Informação proveniente do artefato Custeio Pleno

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos, variáveis e fixos, e despesas fixas	Valor de todos os custos, variáveis e fixos, e despesas fixas de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.1.1.4 Custeio *Throughput*

Fisher and Krumwiede (2012, p. 45) apresentam o Custeio *Throughput* como uma variável mais restritiva do Custeio Variável, em que apenas os custos diretos de

materiais são considerados como custos dos produtos (B), sendo os demais itens identificados como despesa do período.

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a Informação proveniente do artefato Custeio *Throughput* pode ser descrita como “Valor de todos os custos com materiais diretos consumidos na produção de um produto/serviço”, conforme sumarizado pelo Quadro 10.

Quadro 10 - Informação proveniente do artefato Custeio *Throughput*

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos diretos de materiais	Valor de todos os custos com materiais diretos consumidos na produção de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.1.1.5 Custeio Baseado em Atividades

O Custeio Baseado em Atividades (ABC, do inglês *Activity-Based Costing*) foi desenvolvido com a preocupação de trazer maior acurácia na alocação dos custos indiretos aos produtos e outros objetos de custeio (Martins & Rocha, 2015, p.139).

Os autores denotam que o custeio ABC se destaca dos demais métodos de custeios, pois vai além da classificação entre fixos e variáveis e diretos ou indiretos, empregando os conceitos de atividades e direcionadores de custo para mensuração do custo do produto (p. 141).

Segundo Martins e Rocha (2015, p. 142), “Atividade é uma ação em que se utilizam recursos materiais e humanos (*inputs*), associados à determinada tecnologia, para gerar bens e serviços (*outputs*)”, sendo o custo do produto mensurado em razão do consumo dos *outputs* das atividades utilizadas em sua geração (B), conforme exemplo ilustrativo apresentado pela Figura 7.

Figura 7 - Exemplo de possível estrutura de custeio ABC empregado em um hotel

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Ainda, observando a explicação apresentada por Martins e Rocha (2015), percebe-se que, em oposição aos métodos de custeio anteriores que, via de regra, utilizam-se de fatores ligados ao volume de produção para realizar a apropriação dos custos indiretos (p. 145), no ABC, a alocação do custo da atividade ao serviço é definida pela utilização de um direcionador de custo, conceito trazido da Microeconomia que refere-se ao fator capaz de explicar o montante de custos incorridos (p. 146). Voltando ao exemplo da Figura 7, é razoável pensar que o custo de fornecer alimentação em um hotel seria melhor explicado pelo número de hóspedes e não pela quantidade de dias locados da UH, sendo neste exemplo, portanto, o número de hóspedes o direcionador de custos da atividade “Fornecer Refeição” para a mensuração de custo da Hospedagem (ou diária).

Assim, pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Custeio Baseado em Atividades pode ser descrita como “Valor do custo de um produto/serviço, mensurado pela soma do custo das atividades consumidas”, conforme sumarizado pelo Quadro 11.

Quadro 11 - Informação de Custo proveniente do artefato Custeio Baseado em Atividades

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço	Somatório do custo das atividades consumidas para produção do produto/serviço	Valor do custo de um produto/serviço, mensurado pela soma do custo das atividades consumidas.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.1.2 Informações da Mensuração de Custos

Assim, em resumo ao que foi exposto, percebe-se que os Métodos de Custeio são responsáveis pela geração de diferentes informações referentes ao custo do Produto ou Serviço produzido pela entidade, sendo necessário cuidado pelo usuário para a correta interpretação dos valores obtidos pelo uso dos diferentes artefatos.

No Quadro 12 apresenta-se um resumo das informações de custos identificadas no grupo de artefatos Métodos de Custeio.

Quadro 12 - Resumo das Informações de Custos do grupo Métodos de Custeio

Artefato	Referências Básicas	(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custeio por Absorção	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis e fixos	Valor de todos os custos variáveis e fixos de um produto/serviço.
Custeio Variável	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis	Valor de todos os custos variáveis de um produto/serviço.
Custeio Pleno (Absorção Total)	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos e despesas, variáveis e fixos	Valor de todos os custos e despesas variáveis e fixos de um produto/serviço.
Custeio <i>Throughput</i>	Fisher e Krumwiede (2012)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos diretos de materiais	Valor de todos os custos com materiais diretos consumidos na produção de um produto/serviço.
Custeio Baseado em Atividades	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório do custo das atividades consumidas para produção do produto/serviço	Valor do custo de um produto/serviço, mensurado pela soma do custo das atividades consumidas.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Uma vez entendidas as informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos/métodos de custeio, passa-se agora a tratar dos artefatos de Gestão Operacional de Custos.

3.2 Gestão Operacional de Custos

A Gestão Operacional de Custos (GOC) é marcada pela busca da eficiência nas organizações. Esta visão de Gestão de Custos, nomeada por alguns pesquisadores como tradicional, é caracterizada por uma gestão voltada a decisões que permitam a melhoria do resultado de um processo ou setor individual da organização, pautada, via de regra, pela redução de custos (Langfield-Smith, 2008).

Outro aspecto destacado por Chenhall and Langfield-Smith (1998a, p.1), sobre a GOC, é seu foco em indicadores financeiros, sendo preterida a utilização de indicadores qualitativos, que poderiam agregar relevância às informações geradas pelos artefatos deste grupo. Na sequência desta seção são apresentados exemplos típicos de decisões operacionais tomadas no âmbito da gestão hoteleira e os procedimentos e informações dos artefatos de GOC.

3.2.1 Decisões Operacionais

As decisões operacionais estão ligadas às necessidades de tomada de decisão do dia a dia do negócio, tendo seu efeito percebido, mais diretamente, no curto prazo (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a).

Em Harris (1995) estrutura-se a rotina típica de um hotel, criando-se uma modelagem gráfica que expõe os principais setores, funções e decisões tomadas pelo gestor hoteleiro em suas operações, conforme apresentado pela Figura 8.

Figura 8 - Relacionamento entre decisão e artefato gerencial proposto por Harris (1995)

Fonte: Harris (1995, p. 31)

A leitura atenta do trabalho de Harris (1995) permite compreender que os grupos de decisões propostos estariam relacionados à tomada de decisão quanto à: (i) definição do nível de operação/capacidade ociosa; (ii) definição de processos; (iii) avaliação da mão de obra; (iv) definição de volumes de estocagem; e, (v) definição e avaliação de padrões de qualidade.

3.2.2 *Artefatos da Gestão Operacional de Custos*

Apresenta-se nos subitens a seguir os artefatos da Gestão Operacional de Custos e os argumentos que embasaram a definição de suas informações.

3.2.2.1 Gestão Baseada em Atividades

Hansen and Mowen (2001, p. 615-616) apresentam em seu livro um exemplo prático da relevância da informação da aplicação da Gestão Baseada em Atividades (ABM, do inglês *Activity-Based Management*) para a modelagem dos custos da organização.

Segundo os autores, ao aplicar a ABM na organização, amplia-se a percepção dos gestores quanto aos custos, criando a consciência da existência de Custo de Atividades (A) realizadas por suas organizações que, apesar de não afetar o custo do produto, como tradicionalmente calculado, afetariam seu resultado operacional, sendo esses Custos de Atividades denominados como custos de *overhead*.

Segundo Martins & Rocha (2015, p. 141), “*Overhead* são os custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo”, sendo o custo das atividades mensurado conforme a metodologia do ABC; portanto, por meio do uso de direcionadores de custos.

Assim observa-se que o custo da atividade deve ser mensurado em razão do consumo de recursos para a realização daquela atividade (B), em unidades do direcionador de custos (Hansen & Mowen, 2001).

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Gestão Baseada em Atividades pode ser descrita como “Valor do custo da atividade, mensurado pela soma do custo dos recursos consumidos”, conforme sumarizado pelo Quadro 13.

Quadro 13 - Informação proveniente do artefato Gestão Baseada em Atividades

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo da atividade	Somatório do custo dos recursos consumidos para execução da atividade	Valor do custo da atividade, mensurado pela soma do custo dos recursos consumidos.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.2.2.2 Análise Custo-Volume-Lucro

Este artefato busca analisar os efeitos das interações da tríade Custo-Volume-Lucro (CVL) em relação a mudanças no preço de venda, quantidade vendida e nos custos variáveis e fixos de um produto (Horngren *et al.*, 2015).

Segundo Hansen and Mowen (2001, p. 591):

A análise CVL pode ser uma ferramenta valiosa para identificar a extensão e magnitude de um problema econômico pelo qual a empresa esteja passando, e ajudá-la a encontrar soluções necessárias.

Ainda segundo os autores (p. 592), a análise CVL tem início “com a descoberta do ponto de equilíbrio” (A1), sendo sua mensuração realizada por meio da estimativa do volume de vendas necessário para se atingir o resultado operacional desejado pela empresa (B1).

Uma segunda abordagem para a análise CVL apresentada por Hansen and Mowen (2001) seria pela mensuração da Margem de Contribuição (A2), que é

calculada pela “receita de vendas menos o total de custos [e despesas] variáveis” (p. 594) de uma unidade produzida/vendida (B2).

Conforme apresentado na Figura 9, é possível realizar-se a expressão gráfica dos diversos resultados operacionais possíveis à organização em função do conhecimento de seu Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição.

Figura 9 - Visualização gráfica da Análise CVL

Fonte: Baseada em Hansen e Mowen (2001)

As duas abordagens apresentadas, entretanto, referem-se a um estado estático projetado para a empresa, no qual não se considera o dinamismo real das operações nas organizações e os possíveis efeitos de mudanças de preço ou na estrutura de custos (Hansen & Mowen, 2001, p. 608).

A fim de se tomar conhecimento de como essas relações dinâmicas podem afetar os resultados das empresas, torna-se útil à gestão ter conhecimento de dois conceitos-chave, Margem de Segurança (A3) e Grau de Alavancagem Operacional (A4).

A Margem de Segurança expressa “as unidades vendidas [...] acima do volume do ponto de equilíbrio”, sendo mensurada pelo percentual de vendas acima do ponto de equilíbrio em relação ao total de unidades vendidas (B3) (Hansen & Mowen, 2001, p. 611).

Por fim, o Grau Alavancagem Operacional identifica os retornos financeiros esperados em função de um aumento no esforço de vendas da entidade, para uma determinada estrutura de custos. Seu cálculo pode ser obtido pela variação do lucro em razão da variação no volume de vendas para dois cenários, ou momentos, da organização (B4) (Martins, 2003).

No Quadro 14 são apresentadas as variáveis e critérios de mensuração identificados pela aplicação do artefato, bem como a descrição consolidada das informações.

Quadro 14 - Informações provenientes do artefato Análise Custo-Volume-Lucro

(A) Variável/Objeto	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Taxa de mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Volume/montante de vendas para se obter resultado operacional igual a zero, ou determinado nível de lucro esperado	Taxa mínima de vendas necessária para que a organização atinja o nível de lucro esperado.
Margem de contribuição	Preço de venda estimado/praticado de um produto/serviço subtraído dos custos/despesas variáveis	Valor da margem de contribuição do produto/serviço, mensurada pelo valor de venda estimado/praticado subtraído dos custos e despesas variáveis.
Margem de segurança operacional	Volume/percentual do total de vendas realizados acima da taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Margem de segurança operacional, mensurada pelo volume/percentual do total de vendas que foram realizadas a maior do que a taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio
Grau de alavancagem operacional	Percentual de variação do lucro em função da variação de um ponto percentual nas vendas de um produto/serviço	Grau de alavancagem operacional, mensurado pelo percentual de variação percebido no lucro em função da variação de um ponto percentual no volume de vendas de um produto/serviço

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.2.2.3 Análise Vertical

O artefato de Análise Vertical de custos visa direcionar a atenção do gestor à existência de elementos de custos (A) que se melhor gerenciados teriam maior potencial de melhoria nos custos da organização, sendo o contrário também verdadeiro (Horngren *et al.*, 2015). Trata de analisar a materialidade dos custos e despesas.

Sua mensuração é dada pela razão entre o montante de custos de um determinado elemento de custo e o total, ou subtotal, de custos incorridos pela organização (B) (Horngren *et al.*, 2015).

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Análise Vertical pode ser descrita como “Percentual de

participação de cada elemento de custos na composição do custo total/subtotal”, conforme sumarizado pelo Quadro 15.

Quadro 15 - Informação proveniente do artefato Análise Vertical

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Participação dos custos e/ou despesas	Percentual de participação de um determinado elemento de custo/despesa em relação ao custo/despesa total ou subtotal (parcial)	Percentual de participação de cada elemento de custo na composição do custo total/subtotal.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.2.2.4 Análise Horizontal

A Análise Horizontal tem por objetivo prover informação ao gestor para observar o comportamento de um elemento de custo (A) ao longo do tempo. Segundo Horngren *et al.* (2015, p. 30), “observar o comportamento da variação dos custos ao longo do tempo dá base ao gestor para a identificação de tendências futuras de custos, bem como é o fator que permite a classificação do elemento de custo em fixos e variáveis”.

A mensuração desta variável é dada pela variação percentual de um elemento de custos em relação a dois ou mais períodos de apuração (B) (Horngren *et al.*, 2015).

Pela conjunção dos fatores A e B observados, identifica-se que a informação proveniente do artefato Análise Horizontal pode ser descrita como “Variação percentual dos custos/despesas ao longo do tempo”, conforme sumarizado pelo Quadro 16.

Quadro 16 - Informação proveniente do artefato Análise Horizontal

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Comportamento dos custos e/ou despesas no tempo	Percentual de variação de um elemento de custo/despesa em relação a ele mesmo em períodos anteriores	Variação percentual dos custos/despesas ao longo do tempo.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.2.2.5 Análise e Gestão do Custo Padrão

Os sistemas que fazem uso do Custo Padrão permitem a avaliação em tempo real entre o custo registrado no sistema, proveniente de transações anteriores ou estimativas, e o custo incorrido em uma determinada transação, possibilitando ao gestor a análise das causas das variações entre o custo real e o esperado (Horngren *et al.*, 2015).

Assim, é indicado por Hansen and Mowen (2001, p. 282) que o Custo Padrão refere-se ao Custo Permitido (A) pela organização para a produção de determinado produto ou serviço, sendo sua mensuração obtida pela somatória dos custos e despesas esperadas, sejam fixas ou variáveis (B), conforme o método de custeio de escolha da organização.

Destaca-se, portanto, que o Custo Padrão não necessariamente reflete uma técnica de mensuração de custos, mas sim as premissas de custos adotadas pela organização, as quais posteriormente poderão ser utilizadas como base de referência para a avaliação do desempenho da organização (Hansen & Mowen, 2001).

No Quadro 17 desenvolve-se que, a partir da conjunção de A e B, a informação do artefato Análise e Gestão do Custo Padrão pode ser descrita como “Valor dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados de um produto/serviço”.

Quadro 17 - Informação proveniente do artefato Análise e Gestão do Custo Padrão

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo Permitido do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

3.2.3 Informações da Gestão Operacional de Custos

Apresenta-se pelo Quadro 18 um resumo das informações de custos identificadas no grupo de artefatos Gestão Operacional de Custos (GOC). Destaca-se

deste grupo a existência de artefatos que foram identificados como capazes de gerar mais do que uma informação de custo.

Quadro 18 - Resumo das Informações de Custos do grupo Gestão Operacional de Custos

Artefato	Referências Básicas	(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Gestão Baseada em Atividades	Hansen e Mowen (2001), Martins e Rocha (2015)	Custo da atividade	Somatório do custo dos recursos consumidos para execução da atividade	Valor do custo da atividade, mensurado pela soma do custo dos recursos consumidos.
Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen e Mowen (2001)	Taxa de mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Volume/montante de vendas para se obter resultado operacional igual a zero, ou determinado nível de lucro esperado	Taxa mínima de vendas necessária para que a organização atinja o nível de lucro esperado.
Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen e Mowen (2001)	Margem de contribuição	Preço de venda estimado/praticado de um produto/serviço subtraído dos custos/despesas variáveis	Valor da margem de contribuição do produto/serviço, mensurada pelo valor de venda estimado/praticado subtraído dos custos e despesas variáveis.
Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen e Mowen (2001)	Margem de segurança operacional	Volume/percentual do total de vendas realizados acima da taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Margem de segurança operacional, mensurada pelo volume/percentual do total de vendas que foram realizadas a maior do que a taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio
Análise Custo-Volume-Lucro	Martins (2003)	Grau de alavancagem operacional	Percentual de variação do lucro em função da variação de um ponto percentual nas vendas de um produto/serviço	Grau de alavancagem operacional, mensurado pelo percentual de variação percebido no lucro em função da variação de um ponto percentual no volume de vendas de um produto/serviço
Análise Vertical	Horngren, Rajan e Datar (2015)	Participação dos custos e/ou despesas	Percentual de participação de um determinado elemento de custo/despesa em relação ao custo/despesa total ou subtotal (parcial)	Percentual de participação de cada elemento de custo na composição do custo total/subtotal.
Análise Horizontal	Horngren, Rajan e Datar (2015)	Comportamento dos custos e/ou despesas no tempo	Percentual de variação de um elemento de custo/despesa em relação a ele mesmo em períodos anteriores	Variação percentual dos custos/despesas ao longo do tempo.
Análise e Gestão do Custo Padrão	Hansen e Mowen (2001)	Custo Permitido do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Uma vez entendidas as informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos/métodos de custeio, e dos artefatos da GOC, passa-se agora a tratar dos artefatos de Gestão Estratégica de Custos.

3.3 Gestão Estratégica de Custos

Nos meados das décadas de 70 e 80 do século XX, observou-se uma consolidação do mercado global de fornecimento e serviços em geral, o que resultou no aumento da concorrência entre as empresas.

Neste período, os gestores passaram a identificar que focar apenas em processos produtivos mais eficientes não seria suficiente para a garantia de sucesso de suas organizações, passando a buscar uma visão mais holística de seus negócios para uma garantia de vantagem competitiva a longo prazo.

Essa visão sobre como conduzir uma empresa recebeu o nome de Gestão Estratégica e foi definida por Ansoff (1984) como: “[...] uma abordagem sistêmica para gerir oportunidades estratégicas, que consistem em: I) Posicionamento da organização quanto à sua estratégia e capacidade de planejamento; II) Resposta estratégica imediata para problemas gerenciais; III) Gestão de resistência à mudança durante a implementação da estratégia”.

Ainda, segundo Horngren *et al.* (2015, p. 5), a estratégia descreve como uma organização irá se comportar em relação ao mercado e quais oportunidades os gestores devem identificar e perseguir.

O sucesso da Gestão Estratégica nas organizações fez com que as demais áreas de negócio também buscassem adaptar suas práticas de modo a implementar e dar suporte à Gestão Estratégica, sendo percebidos Robert Kaplan, Robin Cooper e John Shank como os precursores deste movimento na Contabilidade Gerencial (Langfield-Smith, 2008).

Resultam dos esforços destes três pesquisadores o desenvolvimento de dois modelos conceituais até hoje vigentes: a Gestão Estratégica de Custos (GEC) e a Contabilidade Gerencial Estratégica (SMA).

O primeiro uso do termo Gestão Estratégica de Custos é visto em Shank and Govindarajan (1993), em que se declara a necessidade da geração e uso da informação de custos em um contexto amplo, que aborde elementos estratégicos das organizações, sendo pontuados a (i) cadeia de valor, o (ii) posicionamento estratégico e os (iii) *cost-drivers* (incluídos neste conceito determinantes e direcionadores de custos).

Anderson e Dekker (2009) complementam esta visão ao identificarem na GEC características que buscam apoiar os gestores na integração entre suas expectativas de longo prazo (estratégicas) e as demandas de curto prazo (operacionais).

Segundo Nakagawa (1993, p. 60), “O objetivo do CMS [termo utilizado pelo autor para a GEC] é basicamente o de fornecer informações, apoiando adequadamente as decisões estratégicas e operacionais [...]”. Já Horngren *et al.* (2015, p. 5) afirmam que “Management accountants work closely with managers in formulating strategy by providing information about the sources of competitive advantage [...]. Strategic cost management describes cost management that specifically focuses on strategic issues”¹.

Assim, no âmbito deste trabalho, a GEC é definida como: Um conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que permitam uma compreensão sistêmica e de longo prazo, da relação recíproca dos custos de um objeto e sua cadeia de valor, concorrentes, fatores determinantes e direcionadores de custos.

Em resumo, percebe-se que os artefatos de GEC buscam fornecer informações que permitam aos gestores compreender como suas ações afetam o comportamento, não só da entidade, como também do ambiente em que está inserida a organização, bem como as repercussões de suas decisões sobre o cenário geral.

Este grupo de artefatos desenvolveu-se a partir desta visão holística, tendo como objetivo ser capaz de fornecer informações sobre os *trade-offs* de custos resultantes das interações entre a organização, fornecedores, competidores, clientes e outros fatores externos que possam representar algum impacto econômico. Outro aspecto relevante da GEC é considerar-se nesta avaliação não apenas os indicadores financeiros, porém incluir-se uma percepção qualitativa dos impactos das ações dos

¹ Contadores gerenciais trabalham próximos aos gestores na formulação da estratégia, por meio do provimento de informações sobre as fontes de vantagem competitivas. A Gestão Estratégica de Custos define a Gestão de Custos que foca especificamente em questões estratégicas. (tradução livre)

gestores, permitindo, assim, a tomada de decisões pautadas em uma política de longo prazo (Anderson & Dekker, 2009; Langfield-Smith, 2008).

Na sequência desta seção são apresentados exemplos típicos de decisões estratégicas tomadas no âmbito da gestão hoteleira e os procedimentos e informações dos artefatos de GEC.

3.3.1 *Decisões Estratégicas*

A diferenciação primordial da GOC para a GEC é de que a segunda busca otimizar o resultado geral da entidade e não a eficiência pontual de um determinado recorte da organização, seja um produto, setor ou processo. As decisões estratégicas possuem maior risco associado, pois tem efeito de longo prazo e possuem difícil reversão, sendo recomendado ao gestor cautela ao analisar os *trade-off's* envolvidos em cada decisão, sejam internos ou externos ao ambiente do negócio (Horngren *et al.*, 2015).

Dentro deste conceito, Horngren *et al.* (2015, p. 5) apresentam que as decisões típicas da GEC são ligadas a: (i) definição do mercado consumidor; (ii) definição de mix de produtos; (iii) definição de processos produtivos; e, (iv) alocação de recursos.

Além das decisões anteriores, Makrigiannakis and Soteriades (2007) identificam, ainda, que é atribuído à GEC fornecer informações para tomada de decisão quanto à definição de preços de produtos e serviços da organização.

3.3.2 *Artefatos da Gestão Estratégica de Custos*

Compreendida a definição e aplicações da GEC, desenvolve-se no presente item a análise dos artefatos de GEC que permita identificar as variáveis e critérios de mensuração empregados nestes artefatos, delineando-se, portanto, suas informações.

3.3.2.1 Gestão de Custos Logísticos

Segundo Amaral e Guerreiro (2014, p. 112), a Gestão de custos logísticos visa identificar os custos das operações logísticas (A) incorridos pela organização, de modo a garantir um determinado nível de serviço ao cliente (B), permitindo com isto que o gestor possa avaliar o *trade-off* existente entre as diversas estruturas de custos logísticos possíveis.

“Os *trade-offs* referem-se às trocas compensatórias entre o aumento em algum custo logístico e a diminuição em outro custo logístico e/ou o aumento no nível de serviço ao cliente” (Amaral & Guerreiro, 2014, p. 113).

Em tempo, destaca-se que, para melhor análise do decisor, as operações logísticas desenvolvidas por uma organização são classificadas em quatro grupos distintos: (i) transporte; (ii) armazenagem; (iii) movimentação; e, (iv) distribuição.

Unindo-se os fatores A e B, observados no artefato, descreve-se a Informação proveniente deste artefato como “valor dos custos e despesas incorridos para garantir determinado nível de serviço logístico”, conforme evidenciado pelo Quadro 19.

Quadro 19 - Informação proveniente do artefato Gestão de Custos Logísticos

(A) Variável/Objeto	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo das operações logísticas	Somatório dos custos e despesas incorridos para determinado nível de serviço.	Valor dos custos e despesas incorridos para garantir determinado nível de serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.2 Análise de Custos de Cadeias de Valor

Segundo Rocha e Borinelli (2007, p. 153), a Análise de Custos de Cadeias de Valor “[...] permite compreender e agir sobre a estrutura patrimonial, econômica, financeira e operacional das suas principais atividades, processos e entidades”.

Segundo os autores, nesta técnica, mensura-se os custos e despesas incorridos desde a produção da matéria-prima até a disposição final de um produto ou

serviço (B), segregando-se estes custos em razão da etapa da cadeia de valor em que são incorridos (A).

Unindo-se os fatores A e B, observados no artefato, descreve-se a Informação proveniente deste artefato como “valor dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor de um produto/serviço”, conforme evidenciado pelo Quadro 20.

Quadro 20 - Informação proveniente do artefato Análise de Custos de Cadeias de Valor

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo da cadeia de valor	Somatório dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor	Valor dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor de um produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.3 Gestão de Livros Abertos

Agndal and Nilsson (2010) apresentam a Gestão de Livros Abertos como a prática da troca de informações contábeis realizada na díade consumidor-fornecedor (A), limitada em razão da natureza da informação, propósito de uso da informação e da relação de poder entre as organizações.

Essa metodologia de troca de informações entre agentes da cadeia de valor permite o aperfeiçoamento de processos e outras ações que possibilitem o ganho de vantagem competitiva (Agndal & Nilsson, 2010; Kajüter & Kulmala, 2005; Romano & Formentini, 2012).

Destaca-se, deste artefato, que as informações de custos que podem ser compartilhadas entre os entes envolvidos são inúmeras, sendo inviável sua identificação direta, optando-se, portanto, pela caracterização do artefato em razão da existência, ou não, de troca de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes (B).

Unindo-se os fatores A e B, observados no artefato, descreve-se a Informação proveniente deste artefato como “acesso e/ou disponibilização de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes”, conforme evidenciado pelo Quadro 21.

Quadro 21 - Informação proveniente do artefato Gestão de Livros Abertos

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Acesso/Disponibilização de informações de custos entre entidades	Existência, ou não, de troca de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes	Acesso e/ou disponibilização de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.4 Gestão de Custos Interorganizacionais

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é apresentada na literatura como um conjunto de técnicas que visa reduzir a assimetria informacional na díade fornecedor-consumidor (Cooper & Slagmulder, 2004).

Ainda, é observado na literatura que a GCI tem por base a formação de grupos de trabalhos composta por integrantes das organizações participantes da gestão interorganizacional, e tem como objetivo a identificação de possíveis ações conjuntas (A), visando a otimização do custo global da cadeia de valor (B) (Agndal & Nilsson, 2009; Camacho, Rocha, Moraes, & Marques, 2014; Faria *et al.*, 2012).

Assim, observa-se pela conjunção dos fatores A e B, que a informação desenvolvida na organização pela aplicação do artefato GCI pode ser descrita como “Valor estimado dos custos e despesas de possíveis ações conjuntas de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes”, conforme apresentado no Quadro 22.

Quadro 22 - Informação proveniente do artefato Gestão de Custos Interorganizacionais

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo de ações/gestão conjunta	Somatório dos custos e despesas de ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes	Valor estimado dos custos e despesas de possíveis ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.5 Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida

Segundo Hansen and Mowen (2001, p. 437), o ciclo de vida de um produto, ou serviço, compreende o período desde a sua concepção até o abandono ou sua desativação.

Os autores discutem que por meio deste artefato o analista de custos estrutura um quadro de referência capaz de identificar os custos e despesas, esperados ou já incorridos, (B) em razão da etapa do ciclo de vida do produto (A), auxiliando ao gestor na tomada de decisões que permitam maximizar o lucro obtido pela organização durante toda a vida do produto (Hansen & Mowen, 2001, p. 439).

Assim, observa-se pela conjunção dos fatores A e B, que a informação proveniente do artefato de Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida pode ser descrita como “Valor dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço”, conforme visão consolidada pelo Quadro 23.

Quadro 23 - Informação proveniente do artefato Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Somatório dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização, segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Valor dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.6 Gestão e Mensuração de Custos para Servir

Horngren *et al.* (2015, p. 510) discutem ser possível compreender com maior refinamento a razão da existência de diferenças entre rentabilidade obtida na negociação com diferentes clientes da organização, sendo a Gestão e Mensuração de Custos para Servir uma das bases para esta avaliação.

Segundo os autores (p. 511), para aplicação desta técnica é necessário que o sistema de custos da empresa seja capaz de rastrear os custos incorridos em razão do cliente (A) que se pretende analisar, sendo utilizado para alocação destes custos o critério de mensuração tido como mais conveniente (B).

Apresenta-se pela conjunção dos fatores A e B, portanto, que a informação proveniente do artefato Gestão e Mensuração de Custos para Servir pode ser descrita como “Valor dos custos e despesas incorridos para atender um cliente e/ou segmento de mercado”, conforme visão consolidada pelo Quadro 24.

Quadro 24 - Informação proveniente do artefato Gestão e Mensuração de Custos para Servir

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo para se atender ao cliente ou segmento de mercado	Somatório dos custos e despesas incorridos para atender um determinado cliente ou segmento de mercado	Valor dos custos e despesas incorridos para atender um cliente e/ou segmento de mercado.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.7 Gestão do Custo Total para os Consumidores

Este artefato busca observar os custos associados a toda vida útil de um determinado bem ou serviço (A), pela mensuração dos custos incorridos não só na fabricação, mas também durante o uso pelo Cliente (B) (Ellram, 1993).

Ainda, Ferrin and Plank (2002) asseveram que a Gestão do Custo Total para os Consumidores pode ser utilizada sob duas óticas distintas:

1. da organização – para avaliação do comportamento do preço de venda e dos custos em uso de produtos concorrentes;
2. do consumidor – para tomada de decisão entre a melhor aquisição no âmbito de seu negócio.

Em Silva, Abade, Fehr, Borinelli e Rocha (2015), observa-se uma terceira ótica possível para aplicação da Gestão do Custo Total para os Consumidores, nomeada como do cliente.

Segundo os autores, sob esta ótica “[...] a análise pode incluir as duas características anteriores, uma vez que o cliente pode ser o fornecedor e analisar o CTC [Custo Total ao Consumidor] sob tal ótica, ou mesmo, ser o consumidor na compra de materiais, produtos ou subprodutos” (p. 156), não havendo, portanto, a geração de uma nova informação, mas apenas uma nova perspectiva de abordagem para as informações identificadas anteriormente.

Assim, consolida-se, pela conjunção dos fatores A e B que a informação proveniente deste artefato pode ser descrita como “Valor dos demais custos e despesas incorridas pelo cliente em função da aquisição do produto/serviço”, conforme apresentados no Quadro 25.

Quadro 25 - Informação proveniente do artefato Gestão do Custo Total para os Consumidores

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço durante toda sua vida útil	Somatório dos custos e despesas incorridos pelo consumidor ao longo da vida útil do produto/serviço adquirido	Valor dos demais custos e despesas incorridos pelo cliente em função da aquisição do produto/serviço.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.8 Análise de Custos de Concorrentes

Segundo Horngren *et al.* (2015, p. 244), o *Benchmarking* de Custos, ou Análise de Custos de Concorrentes, é o processo contínuo de comparação entre o nível de performance na produção de produtos e serviços e na execução de atividades em relação aos níveis tidos como de excelência em empresas concorrentes ou organizações com processos similares.

Para o desenvolvimento desta análise comparativa é necessário que a organização desenvolva técnicas e procedimentos de coleta de dados que permitam conhecer, ou ser capaz de estimar, (B) os custos dos produtos, serviços e/ou processos de seus concorrentes (A) (Horngren *et al.*, 2015, p. 245).

Define-se, pela conjunção dos fatores A e B observados, que a informação proveniente deste artefato pode ser descrita como “Valor estimado dos

custos/despesas fixos/variáveis do concorrente”, conforme apresentado pelo Quadro 26.

Quadro 26 - Informação proveniente do artefato Análise de Custos de Concorrentes

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo do produto/serviço do concorrente	Somatório da estimativa dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.9 Gestão do Custo Alvo

A Gestão do Custo Alvo parte da premissa da definição do custo máximo admitido para o produto ou serviço (A1), o qual é mensurado pela diferença entre o preço que o consumidor está disposto a pagar por um determinado produto ou serviço e o lucro desejado pela organização (B1) (Horngren *et al.*, 2015, p. 439).

A partir do conhecimento do custo máximo admissível, é preconizado pela técnica que se realize uma engenharia de valor no objeto da análise de custos, procedimento que tem como objetivo avaliar o *trade-off* obtido em razão da maior, ou menor, aplicação de custos (B2) para implementação de um atributo no objeto (A2) em relação ao grau de importância relativa deste atributo (A3), o qual é mensurado pela razão do grau de importância relativa do atributo na percepção do cliente (B3) (Camacho & Rocha, 2008, Horngren *et al.*, 2015, p.441-442), conforme exemplo apresentado pela Figura 10.

Pelo exemplo, percebe-se que o produto, apesar de estar dentro do custo máximo admissível determinado pela empresa (R\$90), apresenta uma estrutura de custos por atributos que não reflete o grau de importância do atributo para a composição de valor do produto.

Figura 10 - Exemplo de aplicação da Gestão do Custo Alvo

Produto: Calculadora Contal				
Custo Máximo Admissível			R\$ 90,00	
Atributo	Custo*	Custo Relativo (CR)	G. Importância Relativa (IR)	Índice de Valor (IV=CR/IR)
Velocidade	20,00	22%	45%	0,49
Funcionalidades	40,00	44%	40%	1,11
Beleza	30,00	33%	15%	2,22
SOMA	90,00	100%	100%	

*Custo de implementação do atributo no produto

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Assim, fica evidenciado pelo artefato que os custos incorridos com o embelezamento do produto representam 33% de seu custo de fabricação, enquanto seu grau de importância relativa é de 15%, o que reflete uma participação do custo 2,22 vezes a esperada em razão do valor percebido pelo cliente por aquele atributo, enquanto que os custos incorridos com velocidade estariam em 49% do que seria esperado em função de seu grau de importância (22% / 45%).

Portanto, o artefato leva ao entendimento de que o produto seria mais competitivo caso a empresa conseguisse realocar para o atributo velocidade, parte dos custos incorridos com o atributo embelezamento do produto, melhorando, assim, aquele atributo.

Pelo Quadro 27 são apresentadas as três informações geradas pelo artefato Gestão do Custo Alvo, bem como os fatores, A e B, que levaram às suas definições.

Quadro 27 - Informações provenientes do artefato Gestão do Custo Alvo

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custo máximo admissível do produto/serviço	Preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto/serviço subtraído dos tributos sobre a venda e da margem de lucro objetivada	Valor máximo do custo do produto/serviço para obter-se a margem de lucro objetivada pela organização praticando-se o preço que o mercado sinaliza estar disposto a pagar.
Custo dos atributos do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas de cada atributo do produto/serviço	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis segregados por atributo do produto/serviço
Grau de Importância Relativa	Participação percentual do atributo do produto/serviço na percepção de valor do cliente	Grau de importância do atributo do produto/serviço na percepção de valor do cliente

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.10 Gestão Baseada em Atividades

Martins e Rocha (2015) discutem que na visão de muitos autores a Gestão Baseada em Atividades (ABM, *Activity-Based Management*) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC, *Activity-Based Costing*) seriam artefatos indissociáveis, sendo estes dois instrumentos apenas “lados de uma mesma moeda”.

Entretanto, para efeito dos objetivos deste trabalho, entendeu-se como necessária a divisão do artefato em três vertentes. Uma primeira com foco na mensuração do custo, e as outras duas com foco na geração de informação para gestão, uma para fins operacionais, já apresentada anteriormente, e outra para fins estratégicos, sendo esta última o foco deste item.

O foco estratégico da ABM consiste na gestão das atividades desenvolvidas pela empresa (A) baseada na capacidade da atividade em agregar valor ao produto/serviço (B), tendo como objetivo final o ganho de vantagem competitiva (Shank & Govindarajan, 1989).

Segundo Martins e Rocha (2015, p. 145), as “Atividades que não agregam valor são aquelas que podem ser eliminadas sem afetar os atributos do produto [...] nem o nível de atendimento aos clientes”.

Define-se, pela conjunção dos fatores A e B observados, que a informação proveniente deste artefato pode ser descrita como “Identificação das atividades que agregam, ou não, valor na percepção do cliente”, conforme apresentado pelo Quadro 28.

Quadro 28 - Informação de custo proveniente do artefato Gestão Baseada em Atividades

(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Atividades que agregam/não agregam valor	Existência, ou não, de atribuição de valor pelo cliente ao produto em função da atividade	Identificação das atividades que agregam, ou não, valor na percepção do cliente

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.2.11 Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade

Feigenbaum (1961) define o custo da qualidade como o excesso de custo incorrido em razão de não se ter realizado as atividades em conformidade com o planejado.

Ansari and Modarress (1994, p. 30) afirmam que a aplicação da Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade permite a sistematização de um procedimento constante de troca de informação entre expectativa dos clientes e design de produtos e métodos produtivos.

Pela revisão da literatura realizada por Schiffauerova and Thomson (2006, p. 651), percebe-se que a Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade têm o objetivo de analisar como o *trade-off* entre Custos de Controle e Prevenção (A1) e Custos de Falha (A2) afetam o custo total da qualidade da organização, conforme representado pela Figura 11.

Figura 11 - Efeito do *trade-off* entre Custos de Controle e Prevenção e Custos de Falha

Fonte: Schiffauerova and Thomson (2006, p. 651)

Ainda, segundo Schiffauerova and Thomson (2006, p. 665), não se possui uma estrutura consolidada pela literatura para classificação de um elemento de custo como Custo de Prevenção e Controle ou como Custo de Falha, sendo a mensuração destas

variáveis realizadas pelo somatório dos custos e/ou despesas incorridos (B), segundo critérios de classificação definidos pela organização.

No Quadro 29, realiza-se a confrontação entre os fatores A e B observados no artefato, tendo como resultado a descrição das informações provenientes deste artefato.

Quadro 29 - Informações de custos do artefato Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade

(A) Variável/Objeto	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Custos de prevenção e controle	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas do produto/serviço	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas nas operações.
Custos de falha	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para retificação de falhas.	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para a reparação de falhas.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

3.3.3 Informações da Gestão Estratégica de Custos

No Quadro 30, apresenta-se um resumo das informações de custos identificadas no grupo de artefatos de Gestão Estratégica de Custos.

Quadro 30 - Resumo das Informações de Custos do grupo Gestão Estratégica de Custos

Artefato	Referências Básicas	(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Gestão dos Custos Logísticos	Amaral e Guerreiro (2014)	Custo das operações logísticas	Somatório dos custos e despesas incorridos para determinado nível de serviço.	Valor dos custos e despesas incorridos para garantir determinado nível de serviço.
Análise de Custos de Cadeias de Valor	Rocha e Borinelli (2007)	Custo da cadeia de valor	Somatório dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor	Valor dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor de um produto/serviço.

Artefato	Referências Básicas	(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação
Gestão Aberta de Livros	Agndal and Nilsson (2010)	Acesso/Disponibilização de informações de custos entre entidades	Existência, ou não, de troca de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes	Acesso e/ou disponibilização de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes.
Gestão de Custos Interorganizacionais	Agndal and Nilsson (2009)	Custo de ações/gestão conjunta	Somatório dos custos e despesas de ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes	Valor estimado dos custos e despesas de possíveis ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes.
Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida	Hansen and Mowen (2001)	Custo por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Somatório dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização, segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Valor dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço.
Gestão e Mensuração de Custos para Servir	Horngren, Rajan and Datar (2015)	Custo para se atender ao cliente ou segmento de mercado	Somatório dos custos e despesas incorridos para atender um determinado cliente ou segmento de mercado	Valor dos custos e despesas incorridos para atender um cliente e/ou segmento de mercado.
Gestão do Custo Total para os Consumidores	Ellram (1993)	Custo do produto/serviço durante toda sua vida útil	Somatório dos custos e despesas incorridos pelo consumidor ao longo da vida útil do produto/serviço	Valor dos demais custos e despesas incorridos pelo cliente em função da aquisição do produto/serviço.
Análise de Custos de Concorrentes	Horngren, Rajan and Datar (2015)	Custo do produto/serviço do concorrente	Somatório da estimativa dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente.
Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Custo máximo admissível do produto/serviço	Preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto/serviço subtraído dos tributos sobre a venda e da margem de lucro objetivada	Valor máximo do custo do produto/serviço para obter-se a margem de lucro objetivada pela organização praticando-se o preço que o mercado sinaliza estar disposto a pagar.
Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Custo dos atributos do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas de cada atributo do produto/serviço	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis segregados por atributo do produto/serviço
Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Grau de Importância Relativa	Participação percentual do atributo do produto/serviço na percepção de valor do cliente	Grau de importância do atributo do produto/serviço na percepção de valor do cliente.
Gestão Baseada em Atividades	Shank and Govindarajan (1989)	Atividades que agregam/não agregam valor	Existência, ou não, de atribuição de valor pelo cliente ao produto em função da atividade	Identificação das atividades que agregam, ou não, valor na percepção do cliente
Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade	Schiffauerova and Thomson (2006)	Custos de prevenção e controle	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas do produto/serviço	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas nas operações.
Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade	Schiffauerova and Thomson (2006)	Custos de falha	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para retificação de falhas.	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para a reparação de falhas.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Após a aplicação da Teoria da Informação para se construir as informações provenientes das três categorias de artefatos, conforme se pode ver nas consolidações feitas nos quadros 12, 18 e 30, pode-se agora, adentrar ao detalhamento do design metodológico da pesquisa (Capítulo 4). Nele será detalhada a trajetória seguida para aplicar na prática o “modelo de análise” (ou constructo) sistematizado ao longo dos capítulos 2 e 3.

4. TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

O plano de ação para o desenvolvimento desta pesquisa contemplou as seguintes etapas: (i) elaboração do referencial teórico; (ii) levantamento e identificação das variáveis de pesquisa (Informações de custos); (iii) definição da população e amostra; (iv) elaboração do instrumento específico de coleta de dados (Questionário); (v) pré-teste do Questionário; (vi) envio e acompanhamento da aplicação dos questionários; (vii) compilação das respostas; e, (viii) análise dos dados; conforme fluxo de atividades apresentado na Figura 12.

Figura 12 - Trajetória da pesquisa

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Na sequência deste capítulo, realiza-se a caracterização desta pesquisa quanto à sua abordagem, especificando também os procedimentos adotados para coleta e análise dos dados de pesquisa.

4.1 Caracterização da pesquisa

Este trabalho caracteriza-se como pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos, pois busca identificar e descrever a prática das empresas investigadas e seus efeitos observáveis (Gil, 1999). Ainda, caracteriza-se como uma pesquisa empírica, pois trabalha-se com dados obtidos diretamente no local onde se dá o fenômeno sob observação, e como um levantamento, em razão da estratégia de levantamento de dados por meio da aplicação de questionários (Marconi & Lakatos, 2003).

As variáveis trabalhadas nesta pesquisa são mensuradas por meio de indicadores numéricos, fazendo-se uso de procedimentos estatísticos em sua compilação, caracterizando, portanto, a pesquisa como de base quantitativa, apesar do viés qualitativo das variáveis empregadas (Marconi & Lakatos, 2003, p. 108).

4.2 População-alvo

Ante à impossibilidade de obter-se diretamente o contato atualizado de todas as empresas de hotelaria em operação no território brasileiro, tomou-se como população do estudo aquelas identificadas e registradas como “Meios de Hospedagem” no Cadastro de Empresas do Turismo (Cadastur, 2018, Tabela 04), mantido e divulgado trimestralmente pelo Ministério do Turismo Brasileiro (MinTur).

O cadastramento das empresas que prestam serviços de hotelaria em território nacional no Cadastur é de caráter obrigatório por força da Lei nº 11.771/2008, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, que prestem serviços em território nacional, sendo esta a mais completa relação pública de contatos de empresas obtida para a pesquisa.

Como dito, a base é de acesso público, sendo utilizada neste trabalho a relação disponibilizada pelo MinTur, referente ao 3º trimestre de 2018, a qual contava com um total de 10.800 (dez mil e oitocentas) empresas cadastradas.

Utilizando os dados constantes da base Cadastur, é possível, ainda, identificar a caracterização da população-alvo quanto às seguintes variáveis: (i) geográficas –

local onde está situado o empreendimento; (ii) porte – em razão do faturamento anual da empresa, atualmente limitado em R\$360mil para microempresa e R\$4,8Mi para empresas de pequeno porte, conforme redação dada pela Lei Complementar nº 123 de 2006; (iii) número de UH's; (iv) número de leitos; e, (v) tempo em operação.

4.2.1 Características da População

Apresenta-se, pelo Tabela 4, a quantidade de empresas hoteleiras brasileiras, estratificada por estado da federação e aberta em função das variáveis porte e tempo de operação, bem como barras representativas da participação de cada elemento observado em relação à quantidade total de empresas da região.

Percebe-se pela análise a predominância das microempresas no mercado de hotelaria, as quais representam um total de 7.235 (sete mil, duzentas e trinta e cinco) empresas, o que equivale a aproximadamente 67% da população.

Ainda, avaliando-se a população em função do porte, percebe-se maior concentração relativa de empresas de médio e grande porte nas Regiões Sul e Sudeste, representando, respectivamente, 23% e 22% do total de empresas destas regiões, enquanto que nas demais regiões este percentual encontra-se, na média, entre 10 e 13%.

Em relação à quantidade total de empresas, percebe-se uma maior concentração de empresas hoteleiras na região Sudeste, a qual mantém 39% do total de empresas constantes do Cadastur, seguida da região Nordeste, com 26%, conforme mostra a Tabela 4.

Em continuidade à análise dos dados do Cadastur, tem-se que a distribuição das empresas em razão do tempo em operação é similar nas diversas regiões brasileiras, sendo encontrada uma maior concentração de empresas com tempo de operação entre 11 e 20 anos, 28%, seguida de empresas com 6 a 10 anos, 24%, com até 5 anos, 21%, entre 21 e 40 anos, 20%, e com mais de 40 anos, 7%.

Tabela 4 - Quantidade de empresas listadas no Cadastur (2018/3) em função do porte e tempo de operação, segregados por região da Federação

Região	Tempo em Operação	Porte da Empresa			TOTAL	
		Micro	Pequeno	Médio e Grande	Qtd.	%
Norte	<5 anos	133	18	26	177	18,4%
	6 - 10 anos	195	35	25	255	26,5%
	11 - 20 anos	210	45	22	277	28,8%
	21 - 40 anos	141	33	24	198	20,6%
	+40 anos	48	4	3	55	5,7%
	Total (Qtd.)	727	135	100	962	100,0%
	Total (%)	75,6%	14,0%	10,4%	100,0%	
Nordeste	<5 anos	519	52	67	638	22,2%
	6 - 10 anos	599	68	112	779	27,1%
	11 - 20 anos	616	112	110	838	29,1%
	21 - 40 anos	344	94	87	525	18,2%
	+40 anos	71	13	15	99	3,4%
	Total (Qtd.)	2149	339	391	2879	100,0%
	Total (%)	74,6%	11,8%	13,6%	100,0%	
Centro Oeste	<5 anos	174	14	24	212	19,2%
	6 - 10 anos	241	29	44	314	28,5%
	11 - 20 anos	219	46	42	307	27,9%
	21 - 40 anos	156	45	29	230	20,9%
	+40 anos	29	4	6	39	3,5%
	Total (Qtd.)	819	138	145	1102	100,0%
	Total (%)	74,3%	12,5%	13,2%	100,0%	
Sudeste	<5 anos	570	74	231	875	20,9%
	6 - 10 anos	608	111	193	912	21,8%
	11 - 20 anos	716	207	244	1167	27,9%
	21 - 40 anos	491	218	147	856	20,5%
	+40 anos	186	96	86	368	8,8%
	Total (Qtd.)	2571	706	901	4178	100,0%
	Total (%)	61,5%	16,9%	21,6%	100,0%	
Sul	<5 anos	193	40	88	321	19,1%
	6 - 10 anos	219	46	80	345	20,5%
	11 - 20 anos	258	96	94	448	26,7%
	21 - 40 anos	227	101	71	399	23,8%
	+40 anos	72	40	54	166	9,9%
	Total (Qtd.)	969	323	387	1679	100,0%
	Total (%)	57,7%	19,2%	23,0%	100,0%	
TOTAL	<5 anos	1589	198	436	2223	20,6%
	6 - 10 anos	1862	289	454	2605	24,1%
	11 - 20 anos	2019	506	512	3037	28,1%
	21 - 40 anos	1359	491	358	2208	20,4%
	+40 anos	406	157	164	727	6,7%
	Total (Qtd.)	7235	1641	1924	10800	100,0%
	Total (%)	67,0%	15,2%	17,8%	100,0%	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Desenvolveu-se, ainda, a análise da distribuição da oferta de empresas, UH's e leitos, a qual pode ser observada na Tabela 5. Esta análise tem como intuito caracterizar a população em função da oferta de serviços hoteleiros nas cinco grandes regiões brasileiras.

Tabela 5 - Distribuição da oferta de Hotéis, UH's e Leitos, por Região, segundo o Cadastur (2018/3)

Região Federativa	Hotéis		UH's		Leitos	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
TOTAL	10.800	100,00%	522.490	100,00%	1.133.360	100,00%
Norte	962	8,90%	33.635	6,44%	67.469	5,95%
Nordeste	2.879	26,65%	116.771	22,35%	274.995	24,25%
Centro Oeste	1.102	10,21%	53.228	10,19%	125.053	11,03%
Sudeste	4.178	38,69%	228.634	43,75%	456.754	40,31%
Sul	1.679	15,55%	90.222	17,27%	209.089	18,45%

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Segundo os dados obtidos do Cadastur, o Brasil conta com uma oferta total de 522.490 UH's e mais de 1,1 milhão de leitos, sendo observado que a Região Sudeste, isoladamente, concentra 43,75% e 40,31% da oferta nacional de UH' e leitos, respectivamente, podendo ser considerada como o principal mercado do segmento em nível nacional, seguida das regiões Nordeste, responsável por 22,35% da oferta de UH's e 24,25% da oferta de leitos, e Sul, com 17,27% da oferta de UH's e 18,45% da oferta de leitos.

4.3 Definição da amostra

O trabalho parte da premissa de realizar-se uma pesquisa censitária para descrição do uso da informação de custos pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria em seus processos decisórios, sendo enviado o convite de participação na pesquisa para as 10.800 (dez mil e oitocentas) empresas registradas no Cadastur.

Porém, em função de restrições de tempo e recursos disponíveis à pesquisa, não seria possível o acompanhamento junto à totalidade dos respondentes, fazendo-se necessária a definição de um critério de amostragem que permita realizar uma coleta de dados eficiente e que traga robustez às análises.

4.3.1 Critérios de amostragem

Entendeu-se como mais pertinente aos objetivos descritivos da pesquisa o uso do método de amostragem por quotas, pelo fato de ser conhecida a população pesquisada e pela possibilidade de atribuir-se pesos de participação de estratos da amostra em função de características de interesse desta população (Chambers & Skinner, 2003, p. 57).

A estratificação da amostra em quotas visou garantir que se obtenha informações de empresas de todos os portes das diferentes regiões brasileiras, variáveis percebidas em trabalhos anteriores como relevantes à definição do uso das informações de custos pelos gestores hoteleiros (Cadez & Guilding, 2008; Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Pavlatos, 2015; Vieira & Souza, 2005).

O tamanho mínimo da amostra (“n”) foi definido seguindo-se o método bayesiano, calculado pela fórmula:

$$n = \frac{o^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{e^2(N-1) + o^2 \cdot p \cdot q} \quad (3)$$

Onde:

N = tamanho da população;

o = margem de confiança, mensurada em quantidade de desvios padrão;

e = margem de erro;

p e q = frequência esperada para as respostas.

Assim, considerando-se uma margem de confiança de 90%, erro de 5% e o desconhecimento quanto à frequência esperada para as respostas, tem-se pela literatura os seguintes valores para: “o”=1,64; “e”=0,05; e, “p”=“q”=0,5 (Chambers & Skinner, 2003; Marotti, Pucci, Galhardo, Furuyama, & Campos, 2008; Sadia & Hossain, 2014).

Assim, inserindo os valores identificados na Fórmula 3, tem-se que:

$$n = \frac{1,64^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5 \cdot 10800}{(0,05)^2(10800 - 1) + 1,64^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5} \cong 264 \text{ respondentes}$$

Seguindo o processo de amostragem por quotas, é indicado que cada estrato participe da amostra de forma proporcional à sua representatividade da população;

assim, tem-se que a quantidade mínima de resposta por estrato é de 2,45% da quantidade de empresas no estrato (264 respostas / 10.800 empresas na população), conforme quantidades apresentadas na Tabela 6 (Chambers & Skinner, 2003).

O presente modelo de amostragem é tido como um método não probabilístico, no qual a orientação da literatura é de que o pesquisador deve manter o contato junto aos respondentes até conseguir obter o número mínimo de respostas por estrato indicado pelo modelo (Marotti *et al.*, 2008, p. 189).

Tabela 6 - Amostra mínima desejada por estrato da população

Região	Micro		Pequeno		Médio e grande		TOTAL	
	População	Amostra	População	Amostra	População	Amostra	População	Amostra
Norte	727	18	135	3	100	2	962	23
Nordeste	2.149	53	339	8	391	10	2.879	71
Centro Oeste	819	20	138	3	145	4	1.102	27
Sudeste	2.571	63	706	17	901	22	4.178	102
Sul	969	24	323	8	387	9	1.679	41
TOTAL	7.235	178	1.641	39	1.924	47	10.800	264

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Destaca-se que, na eventualidade de obter-se um número maior de respostas do que os mínimos previstos pelo modelo, será considerada na análise a totalidade de respostas obtidas.

4.4 Definição dos respondentes

Segundo Fowler Jr. (2009), as pesquisas por questionários devem ser direcionadas às pessoas da organização que possuam diretamente os conhecimentos necessários para responder suas questões.

Neste sentido, entendeu-se como pertinente o direcionamento do questionário desta pesquisa aos Gerentes Gerais e/ou Gestores de Operações das empresas investigadas, funções tidas como principais responsáveis pela coleta de informação e tomada de decisões operacionais e estratégicas no âmbito das empresas de hotelaria (Harris, 1995; Harris & Brown, 1998).

4.5 Elaboração do instrumento de coleta de dados – Questionário

Tendo em vista a ausência de uma fonte capaz de prover os dados demandados por esta pesquisa, fez-se necessário o desenvolvimento e aplicação de um questionário específico, capaz de colher, junto à população-alvo, os dados pertinentes às variáveis e análises propostas por este trabalho.

Identificou-se, ainda, que a aplicação do questionário deveria ser realizada por meio eletrônico, método mais indicado para pesquisas de maior abrangência geográfica (Fowler Jr., 2009).

Para tanto, recorreu-se ao uso da plataforma “esurveycrator” para a elaboração, aplicação e armazenagem dos dados dos questionários. O uso desta ferramenta foi percebido como benéfico à pesquisa por permitir o rastreamento da situação dos questionários enviados e a elaboração de um instrumento de coleta mais amigável ao respondente, visando eliminar possíveis erros de interpretação e potencializar a taxa de respondentes, dificuldades comuns em processos eletrônicos e autoadministrados de coleta de dados (Fowler Jr., 2009).

Para garantir-se a efetividade do processo de coleta de dados por questionários e mitigar erros de mensuração associados à técnica, fez-se prudente a definição de procedimentos claros e formulados com atenção, com intuito de definir-se o desenho das questões, procedimentos de coleta e de tratamento dos dados que consigam captar as respostas em seu verdadeiro sentido (Fowler Jr., 2009).

A elaboração do questionário seguiu como referência os instrumentos de coleta de dados desenvolvidos por Makrigiannakis and Soteriades (2007), Mahama and Cheng (2013), Souza, Anzilago, e Beuren (2017), sendo identificado como adequada a estruturação do questionário em dois blocos principais: (i) extensão do uso das informações de custos; e (ii) características da amostra.

O primeiro bloco é voltado a identificar a existência e intensidade de utilização das informações de custos em razão do tipo de decisão, utilizando-se da escala Likert de sete pontos.

Já o segundo bloco está composto por questões voltadas à caracterização do respondente, das empresas e avaliação da representatividade da população na amostra.

4.5.1 Bloco 1 – Extensão do uso das informações de custos

Segundo conceituação proposta por DeLone and McLean (1992), esta dimensão é mensurada em razão da frequência em que o tomador de decisão demanda/recorre de uma informação para atender suas diversas necessidades de tomada de decisão, sendo proposto por Mahama and Cheng (2013) e Souza *et al.* (2017) sua mensuração em escala Likert de sete pontos, variando de (1) pouca utilização da informação de custos à (7) intensa utilização da informação de custos.

Percebe-se, porém, que na realidade das organizações é possível que os gestores não incorporem em seus processos decisórios todas as informações disponíveis, sendo necessário, portanto, a inclusão da opção “Não utiliza” no questionário (Collier & Gregory, 1998).

Ainda, a fim de não desestimular a participação dos respondentes em função do excesso de perguntas sobre informações não disponíveis em suas organizações (Fowler Jr., 2009), este bloco de questões foi estruturado utilizando-se de uma função lógica disponível pela plataforma “esurveycreator” elaborada em duas etapas. A primeira contém uma questão de múltipla escolha na qual o respondente deve identificar quais informações de custos estão disponíveis em sua organização, e uma segunda em que se questiona a intensidade do uso das informações assinaladas como disponíveis nas tomadas de decisão do respondente, resultando na estrutura ilustrativa apresentada nas Figuras 13 e 14.

Figura 13 - Estrutura das questões do Bloco 1 parte 1

Assinale entre as informações de custos elencadas abaixo todas aquelas disponíveis em sua organização: *

- ☒ "Informação de custo 1"
- ☐ "Informação de custo 2"
- ☐ Informação de custo n"
- ☐ Outra informação

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Figura 14 - Estrutura das questões do Bloco 1 parte 2

Indique com que intensidade você utiliza da(o) "Informação de custo 1" para a tomada de decisões elencadas abaixo: *

	Pouco 1	2	3	4	5	6	Intensamente 7	Não Utilizo
"Decisões Táticas"	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
"Decisões Estratégicas"	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Previamente ao Bloco 01 do questionário foi incluída uma seção com alinhamento dos conceitos da pesquisa, que visava, principalmente, esclarecer aos respondentes os conceitos de Decisões Táticas, ou Operacionais, e de Decisões Estratégicas, sendo apresentados como exemplos os propósitos de uso elencados por Harris (1995), direcionado às decisões táticas, e Makrigiannakis and Soteriades (2007), focado nas decisões estratégicas, apresentadas pela Quadro 31.

Quadro 31 - Tipos de Decisão

Classificação	Propósito de uso
Operacionais	Capacidade utilizada Desenho de processos/procedimentos Gestão de equipes Gestão de estoques Garantia da qualidade
Estratégicas	Alocação de recursos financeiros e aportes Definição de mix de produtos (portfólio) Definição de preços Políticas de bônus, treinamentos e benefícios Definição de público-alvo/mercado de atuação

Fonte: Baseada em Harris (1995) e Makrigiannakis and Soteriades (2007)

Seguindo a estrutura de questão proposta, os campos de "Informação de Custo" foram substituídos no questionário com a descrição das informações de custo em linguagem próxima à realidade do respondente, visando facilitar a compreensão, sendo criada uma questão para cada informação de custo mapeada por este trabalho, porém em uma linguagem mais diretamente ligada à realidade do gestor hoteleiro, conforme coluna "Informação no questionário" constante do Apêndice I deste trabalho.

Deve ser destacado neste momento que a relação de informações de custos apresentadas não é exaustiva quanto ao acervo de artefatos de GC existentes, sendo

abordados na pesquisa apenas as informações provenientes de artefatos percebidos como mais utilizados pelos profissionais da área e/ou citados pela literatura.

Tal consideração foi adotada com o intuito de não se estender demais o tempo necessário para a resposta do questionário, o que poderia levar a uma alta taxa de não resposta e consequente redução da validade dos achados desta pesquisa (Fowler Jr., 2009; Van der Stede, Young, & Chen, 2006).

4.5.2 Bloco 2 – Caracterização do respondente e das empresas

As variáveis especificadas neste bloco foram incluídas com o objetivo específico de controle da amostra e avaliação da validade dos questionários respondidos, quanto ao respondente e ao estrato que se desejava obter dados.

Para tanto, foram incluídas questões para a captação das variáveis geográfica, porte, número de UH's, número de leitos e tempo em operação da empresa, bem como variáveis sobre o perfil do respondente, tais com escolaridade, formação e cargo, conforme apresentadas pelo Quadro 32.

Quadro 32 - Variáveis de controle

Variável Pesquisada	Questão	Escala	Fontes de inspiração
Geográfica	Em que estado brasileiro está localizado o hotel?	Categórica	(CADASTUR, 2018)
Porte	Qual o porte de sua organização?	Categórica	(CADASTUR, 2018)
Número de UH's	Qual a quantidade de Unidades Habitacionais de seu hotel?	Numérica, livre	(CADASTUR, 2018)
Número de leitos	O hotel dispõe de quantos leitos?	Numérica, livre	(CADASTUR, 2018)
Tempo de operação	Há quantos anos o hotel se encontra em operação?	Numérica, livre	(CADASTUR, 2018)
CNPJ	Qual o nº do CNPJ de sua empresa?	Numérica, livre	(CADASTUR, 2018)
Escolaridade	Qual o seu nível de escolaridade?	Categórica	(Harris, 1995; Harris & Brown, 1998)
Formação	Caso tenha nível superior, qual sua formação?	Categórica	(Harris, 1995; Harris & Brown, 1998)
Cargo	Que cargo ocupa na organização?	Categórica	(Harris, 1995; Harris & Brown, 1998)

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

Ainda, solicitou-se ao respondente o número do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) de sua empresa. Tal informação é relevante pois permite que os dados obtidos por esta pesquisa possam ser cruzados com os dados de outras bases ampliando as possibilidades de análises desenvolvidas em pesquisas futuras.

4.6 Pré-teste do questionário

Finalizada a modelagem inicial do questionário, foi realizado o pré-teste do instrumento junto a três pesquisadores do tema de GC e dois gestores de empresas hoteleiras, selecionados em função da conveniência de acesso, visando confirmar e avaliar a validade, fidedignidade e operacionalidade do questionário, conforme recomendam Marconi e Lakatos (2003, p. 203).

Neste item, são apresentados os procedimentos abordados durante o pré-teste do questionário e eventuais retificações percebidas como convenientes à melhoria da qualidade do questionário, sendo apresentado como Apêndice III deste trabalho o questionário resultante destas avaliações.

4.6.1 Pré-teste com especialistas

A primeira etapa de pré-teste do questionário foi realizada na forma de um painel com especialistas, técnica que, segundo Pinheiro, Farias, e Abe-lima (2013, p.186), possibilita ao pesquisador calibrar e validar seus instrumentos de pesquisa e conceitos abordados.

Participaram do painel um grupo de especialistas no tema “Gestão de Custos”, composto pelo pesquisador, dois professores doutores pertencentes ao Programa de Pós-Graduação da FEA/USP e um professor mestre da Faculdade FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras).

O painel foi realizado em três reuniões consecutivas, sendo a primeira com o intuito de realizar-se um *brainstorming* de possíveis artefatos e informações de custos

geradas pela GC que não estariam contempladas na relação original, e as outras duas reuniões focadas no alinhamento dos conceitos e definições das informações utilizados no questionário.

4.6.2 Pré-teste com respondentes

O pré-teste junto aos respondentes constituiu-se na aplicação do questionário eletrônico piloto, sob a observação direta do pesquisador, a dois indivíduos da população de pesquisa, sendo um deles de uma empresa de médio/grande porte e um de uma empresa de pequeno porte, ambos da região Sudeste. A escolha dos indivíduos para realização do piloto foi baseada na conveniência de acesso do pesquisador.

A presença do pesquisador durante a realização do questionário eletrônico teve como objetivo observar o comportamento dos respondentes durante o preenchimento do questionário, bem como compreender melhor os pontos de dúvida dos respondentes sobre os conceitos abordados no questionário.

Desta avaliação, foram notados três pontos críticos ao sucesso do questionário: (i) desconhecimento dos conceitos abordados; (ii) longa duração (média de 40 minutos); e, (iii) repetição das respostas.

Para melhor entendimento dos conceitos abordados no questionário incluiu-se a cada questão um exemplo e/ou explicação do artefato e informação contemplados pela questão, bem como uma seção inicial abordando conceitos gerais necessários à correta interpretação e preenchimento do questionário.

Observou-se durante a aplicação do pré-teste que o tempo de leitura e compreensão da questão era o principal fator que elevava o tempo de preenchimento do questionário, fato que levou a decisão de se reestruturar as questões para mensurar em um único momento se a informação de custo é disponibilizada e a intensidade de uso, conforme novo modelo de questão apresentado na Figura 15.

Figura 15 - Estrutura revisada das questões

Indique com que intensidade você utiliza da "Informação de Custos" em suas: *

	Não Utilizo 0	1	2	3	4	5	Utilizo Intensamente 6	Não Disponível
Decisões Operacionais	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Decisões Estratégicas	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

O terceiro ponto de atenção refere-se à percepção de uma possível tendência do respondente em assinalar igualmente a intensidade de uso da informação para decisões operacionais como para decisões estratégicas em um dos questionários aplicados no pré-teste. Em razão de o fato ter sido observado em apenas um dos respondentes avaliado, decidiu-se não realizar nenhuma alteração prévia no instrumento, devendo esta tendência ser melhor avaliada quando da análise final das respostas.

Destaca-se que os dados obtidos no pré-teste, junto aos respondentes, foram descartados para efeito de análise dos resultados desta pesquisa.

4.7 Procedimentos para coleta dos dados

Finalizada a modelagem do questionário, este foi inserido na plataforma eletrônica *esurveycrator*, a qual dispõe de ferramentas para envio em massa do questionário e acompanhamento das respostas.

A coleta de dados foi iniciada no mês de maio de 2019, por meio do envio ao e-mail dos participantes da amostra de um convite (Apêndice II) para participação na pesquisa, no qual constava o link individual de acesso à plataforma de aplicação do questionário.

Segundo Dillman (2007), a repetição do contato do pesquisador junto aos não respondentes auxilia no aumento da taxa de resposta ao questionário; assim, em consonância com esta visão, definiu-se por realizar um acompanhamento semanal junto ao não respondentes, sendo:

1. Após 1 semana do envio do convite realizado, houve um reenvio da mensagem inicial aos não respondentes;
2. Após 2 semanas do envio do convite foi realizado um segundo reenvio da mensagem inicial aos não respondentes, ressaltando-se a importância da participação;
3. Após 3 semanas do envio do convite inicia-se um segundo momento na coleta de dados, que contou com a tentativa do contato telefônico junto aos não respondentes para obtenção dos questionários preenchidos, nesta fase, foi ofertada aos respondentes a possibilidade de responder ao questionário por telefone ou Skype, ou pessoalmente, quando possível;
4. Repete-se nas semanas seguintes a tentativa de contato junto aos não respondentes até a obtenção do número de respostas por estrato determinado pelo procedimento de amostragem.

Não obstante, o contato com outros pesquisadores que fizeram uso desta base sinalizou a possibilidade da existência de empresas hoteleiras que não tenham realizado o cadastro, apesar de sua obrigatoriedade legal, ou, ainda, a impossibilidade de contato com empresas cadastradas em razão da desatualização do cadastro.

A fim de mitigar-se os efeitos desta possível limitação e maximizar o número de respondentes da pesquisa, realizou-se o contato com a Associação Brasileira da Indústria Hoteleira [ABIH] e com o Fórum de Operadores Hoteleiros do Brasil [FOHB], visando reforçar a divulgação da pesquisa para as empresas hoteleiras e buscar outros meios de contatar as empresas listadas, além dos e-mails e telefones constantes do Cadastur.

A execução de parcerias com entidades representativas da população de pesquisa é outro ponto destacado por Fowler Jr. (2009) como responsável pela melhoria das taxas de respostas em pesquisas por meios digitais. Vale destacar que este procedimento não alterou a população da pesquisa, mas tão somente se reforçou a forma de acessar tal população.

4.8 Procedimentos de análise e tratamento dos dados

Após o retorno dos questionários respondidos, estes foram avaliados quanto à adequação do respondente e/ou omissões nas respostas, que poderiam invalidar o envio, sendo os dados dos questionários válidos compilados.

A utilidade da informação de custos foi mensurada, com auxílio do software Microsoft Excel, pela aferição da frequência das respostas obtidas em cada questão do questionário, destacando-se, eventualmente, os valores de média, mediana e variância para auxiliar na interpretação dos resultados obtidos (Fowler Jr., 2009).

5. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os questionários eletrônicos foram enviados aos endereços de e-mail cadastrados pelas 10.800 empresas hoteleiras listadas no Cadastur até o 3º semestre de 2018, sendo identificado que 1.936 contatos estariam incorretos e/ou desatualizados, resultando no envio de 8.864 convites.

Apresenta-se um recorte dos resultados obtidos após dois meses do envio do primeiro convite à participação na pesquisa, obtendo-se, à época, um total de 76 respostas, sendo que destas foram descartadas 18 respostas incompletas, resultando em um total de 58 questionários válidos, conforme apresentado na Figura 16.

Figura 16 - Análise do envio e retorno dos questionários

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

No decorrer deste capítulo, os dados obtidos a partir do levantamento realizado pelos questionários são apresentados em duas categorias: (i) perfil dos respondentes e das empresas; (ii) medição das variáveis.

5.1 Perfil dos respondentes e das empresas

Conforme destacado, obteve-se 58 questionários completamente respondidos, percentual equivalente a uma taxa de resposta geral de aproximadamente 22% da amostra intencionada por esta pesquisa (264), valor este prejudicado pela baixa participação das microempresas na pesquisa, cuja taxa de resposta foi de 10,7% da amostra necessária, como mostra a Tabela 7.

Quando avaliadas de forma estratificada, percebe-se que as taxas de respostas das pequenas empresas (51,3%) e das de médio e grande porte (40,4%), estão próximos aos valores obtidos em pesquisas semelhantes realizadas anteriormente, como em Lunkes (2009, p. 360), 40% e Pavlatos and Paggios (2009b), 58%.

Destas respostas, identifica-se que 19 são provenientes de gestores de microempresas, 20 de empresas de pequeno porte e 19 de empresas de médio e grande porte. A maior parte das empresas que participaram da pesquisa estão localizadas nas regiões Sudeste, correspondendo a 30 empresas (51,7% do total), e Sul, com 11 empresas (19% do total), conforme representado na Tabela 7.

Tabela 7 - Participação por porte e região

Região	PORTE (META)				PORTE (RECEBIDOS)				TAXA DE RESPOSTAS			
	Micro	Pequeno	Médio e Grande	TOTAL	Micro	Pequeno	Médio e Grande	TOTAL	Micro	Pequeno	Médio e Grande	TOTAL
Norte	18	3	2	23	1	2	0	3	5,6%	66,7%	0,0%	13,0%
Nordeste	53	8	10	71	4	1	3	8	7,5%	12,5%	30,0%	11,3%
Centro Oeste	20	3	4	27	2	2	2	6	10,0%	66,7%	50,0%	22,2%
Sudeste	63	17	22	102	9	11	10	30	14,3%	64,7%	45,5%	29,4%
Sul	24	8	9	41	3	4	4	11	12,5%	50,0%	44,4%	26,8%
TOTAL	178	39	47	264	19	20	19	58	10,7%	51,3%	40,4%	22,0%

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Observou-se que a maior parte das empresas participantes da pesquisa possuíam até 20 UH's (22) ou entre 101 e 200 UH's (17), sendo identificado, ainda, empresas com 21 a 50 UH's (9), com mais de 200 UH's (6) e com de 51 a 100 UH's (4), conforme apresentado pela Figura 17.

Figura 17 - Quantidade de empresas em função do número de UH's

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Em relação ao número de leitos, identificou-se que 15 hotéis (27%) possuíam entre 21 a 50 leitos, 12 deles de 101 a 200 leitos (21%), 11 com 200 a 500 leitos (20%), 7 com de 51 a 100 leitos (13%), outros 7 com até 20 leitos (12%) e 4 deles com mais de 500 leitos (7%), conforme apresentado pela Figura 188.

Figura 18 - Quantidade de empresas em função do número de leitos

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

A última característica investigada nas empresas respondentes foi quanto ao tempo em operação do empreendimento. Conforme evidenciado pela Figura 19 observa-se um menor número de empresas com até 6 a 10 anos de operação (9) contra 23 empresas com até 5 anos de operação, sendo 5 com até 2 anos e 18 com de 3-5 anos.

Figura 19 - Relação entre a quantidade, tempo de operação e porte da empresa

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Na sequência apresenta-se as questões relacionadas ao respondente. Conforme evidenciado pela Figura 20, 4 respondentes possuíam o ensino fundamental completo, 2 ensino médio completo, e a maior parte dos respondentes possuíam formação superior (52), sendo que 21 possuíam, ainda, título de especialização, 3 de mestre e 1 de doutor, indicando uma tendência de busca por formação pelos profissionais do setor.

Figura 20 - Grau de instrução dos respondentes

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Daqueles que possuíam formação no ensino superior (52), observa-se que mais da metade dos respondentes eram graduados em Administração de Empresas (30%) ou Turismo (24%), seguidos de Hotelaria (18%) e em Ciências Contábeis (6%) e ainda outras 11 áreas com 1 respondente cada, totalizando 22% dos respondentes, conforme representado pela Figura 21, sendo que 2 respondentes não responderam à esta questão.

Figura 21 - Área de formação dos respondentes

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Conforme pretendido pela pesquisa, a maior parte dos respondentes ocupava o cargo de Gerente Geral (33; 57%) em suas organizações, seguida da participação de proprietários (12; 21%) de empresas hoteleiras. Participaram, ainda, respondentes das áreas de Controladoria (3), Operações (2) e ainda membros da diretoria (1) e das áreas de marketing (1), finanças (1) e administrativa (1), conforme evidencia a Figura 22.

Figura 22 - Cargo dos respondentes na organização

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

5.2 Resultados do Bloco 1 – utilização das informações de custos

A primeira análise feita com os dados obtidos sobre extensão de uso teve como foco identificar a utilidade das informações de custos na perspectiva dos gestores hoteleiros. Tal aspecto foi mensurado pela média dos resultados em cada uma das questões aplicadas pelo questionário, desconsiderando-se as respostas que indicavam que a informação não estava disponível na organização.

Ressalta-se que a escala empregada no questionário ia dos valores de 1, “não utilizo a informação”, a 7, “utilizo intensamente”.

Calculou-se, posteriormente, os valores das médias, medianas e variância, conforme apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 - Utilidade média da Informação de custos na perspectiva do gestor hoteleiro

Região	Porte	Utilidade da Informação de Custos					
		Decisões Operacionais			Decisões Estratégicas		
		Média	Mediana	Variância	Média	Mediana	Variância
N	Micro	2,5	0,8	0,0	0,80	0,8	0
	Pequena	3,0	3,0	5,5	3,5	3,5	9,3
	Med./Gra.						
NE	Micro	5,2	5,6	2,9	5,1	5,5	2,4
	Pequena	6,1	6,1	0,0	5,3	5,3	0,0
	Med./Gra.	5,6	5,5	2,7	5,4	5,5	2,7
CO	Micro	5,3	5,3	3,2	5,2	5,2	3,2
	Pequena	4,2	4,2	3,2	4,8	4,8	1,1
	Med./Gra.	6,0	6,0	0,0	6,1	6,1	0,0
SE	Micro	5,1	5,2	1,5	5,0	5,1	1,9
	Pequena	4,9	5,0	1,7	4,9	4,9	1,3
	Med./Gra.	5,3	5,8	2,3	5,7	6,2	1,8
S	Micro	4,9	5,0	0,6	4,8	4,8	0,6
	Pequena	4,8	5,1	1,2	4,1	4,5	4,5
	Med./Gra.	5,8	5,7	0,2	5,9	5,8	0,2
Brasil	Micro	4,9	5,0	1,8	4,9	5,1	1,8
	Pequena	4,7	5,0	1,7	4,6	5,0	1,9
	Med./Gra.	5,5	6,0	1,5	5,7	6,0	1,3
	Geral	5,0	5,3	1,7	5,1	5,4	2,0

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Percebe-se, com base nos dados dessa tabela, maior intensidade de uso da informação de custos, para ambos os tipos de decisões (Operacionais média de 5,5 e Estratégicas média de 5,7), no ambiente das empresas de médio e grande porte em relação às demais, situação evidenciada por uma média de intensidade de uso das informações de custos ao menos 0,6 ponto superior às percebidas nas microempresas e 0,8 ponto superior às empresas de pequeno porte.

Com exceção das empresas da Região Norte, identifica-se uma percepção de alta utilidade (média >4) da informação de custos no processo decisório dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria, reforçando a percepção de ação para a melhoria das tomadas de decisões dos gestores (Makrigiannakis & Soteriades, 2007).

Tendo em vista a quantidade de respostas obtidas, decidiu-se agrupar os demais dados, que serão apresentados na sequência, apenas em razão do porte das

empresas analisadas, não se avaliando possíveis inferências em razão da região geográfica das empresas, as quais poderiam estar enviesadas em pelo baixo número de respondentes em algumas regiões.

5.2.1 Informações de mensuração de custos

As questões de 1 a 5 do Bloco 1 do questionário buscaram identificar a utilidade percebida nas informações provenientes de artefatos de mensuração de custos, sendo indicado pelos respondentes, na média, uma utilização acima da zona neutra (>4) das informações de mensuração de custos em seus processos decisórios, conforme representado pela Tabela 9.

Tabela 9 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Mensuração de Custos

		Utilidade da Informação de Mensuração de Custos					
Região	Porte	Decisões Operacionais			Decisões Estratégicas		
		Média	Mediana	Variância	Média	Mediana	Variância
Brasil	Micro	5,6	5,8	1,7	5,4	5,8	2,0
	Pequena	4,9	5,2	2,2	4,8	5,3	3,2
	Med./Gra.	5,8	6,0	1,6	6,0	6,4	1,6
	Geral	5,4	5,6	1,9	5,4	5,9	2,4

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Novamente, identifica-se uma maior utilidade das informações de custos na tomada de decisões operacionais e estratégicas dos gestores das empresas de médio e grande porte, com médias de 5,8 e 6,0, respectivamente, sendo obtido as médias de 5,6 e 5,4 nas microempresas, e de 4,9 e 4,8 nas empresas de pequeno porte.

Na sequência, apresentam-se as Tabelas 10 e 11, nas quais se desenvolve a tabulação da quantidade de respostas de extensão de uso dos gestores hoteleiros, levando-se em conta os seguintes aspectos: (i) em valores absolutos e (ii) representação gráfica, em relação ao total da linha (células em azul); (iii) em razão do porte da empresa; (iv) segrega por tipo da informação avaliada; e (v) identificadas com as tomadas de decisões operacionais e estratégicas.

Tabela 10 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos nas decisões operacionais

Decisões Operacionais		Extensão de uso da Informação										
Porte	Info. Artefato	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4	
Micro	C. Absorção	1	0	0	2	5	3	8	0	1	16	
	C. Variável	1	0	2	2	0	5	9	0	3	14	
	C. Pleno	0	0	2	1	2	5	9	0	2	16	
	C. Throughput	1	1	2	2	0	7	6	0	4	13	
	ABC	1	1	2	1	1	6	6	1	5	13	
Pequeno	C. Absorção	2	0	1	5	0	7	5	0	3	12	
	C. Variável	3	0	1	2	5	3	5	1	5	13	
	C. Pleno	0	0	1	5	4	3	6	1	2	13	
	C. Throughput	4	1	2	1	1	5	5	1	8	11	
	ABC	4	0	1	3	2	6	3	1	6	11	
Médio/	C. Absorção	0	0	0	3	3	4	9	0	0	16	
Grande	C. Variável	0	0	1	1	4	3	10	0	1	17	
	C. Pleno	0	1	1	0	2	6	9	0	2	17	
	C. Throughput	2	0	1	2	1	4	9	0	3	14	
	ABC	1	1	1	1	3	5	7	0	3	15	
	TOTAL	C. Absorção	3	0	1	10	8	14	22	0	4	44
	C. Variável	4	0	4	5	9	11	24	1	9	44	
	C. Pleno	0	1	4	6	8	14	24	1	6	46	
	C. Throughput	7	2	5	5	2	16	20	1	15	38	
	ABC	6	2	4	5	6	17	16	2	14	39	

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Tabela 11 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos nas decisões estratégicas

Decisões Estratégicas		Extensão de uso da Informação										
Porte	Info. Artefato	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4	
Micro	C. Absorção	1	0	1	2	3	7	5	0	2	15	
	C. Variável	2	1	1	2	3	4	6	0	4	13	
	C. Pleno	0	0	2	1	3	4	9	0	2	16	
	C. Throughput	1	1	3	2	0	5	6	1	6	11	
	ABC	0	1	3	1	4	4	5	1	5	13	
Pequeno	C. Absorção	2	1	0	1	3	7	6	0	3	16	
	C. Variável	4	0	0	1	6	4	4	1	5	14	
	C. Pleno	2	0	0	2	5	5	5	1	3	15	
	C. Throughput	5	1	1	2	3	3	4	1	8	10	
	ABC	5	0	0	3	4	3	4	1	6	11	
Médio/	C. Absorção	0	0	0	3	1	3	12	0	0	16	
Grande	C. Variável	0	0	0	3	1	3	12	0	0	16	
	C. Pleno	0	0	1	0	2	4	12	0	1	18	
	C. Throughput	2	0	2	0	1	5	9	0	4	15	
	ABC	2	1	1	0	2	5	8	0	4	15	
	TOTAL	C. Absorção	3	1	1	6	7	17	23	0	5	47
	C. Variável	6	1	1	6	10	11	22	1	9	43	
	C. Pleno	2	0	3	3	10	13	26	1	6	49	
	C. Throughput	8	2	6	4	4	13	19	2	18	36	
	ABC	7	2	4	4	10	12	17	2	15	39	

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Dando continuidade à análise dos resultados apresentados pelas Tabelas 10 e 11, os dados destacados em laranja sinalizam que, somando as respostas que indicaram a indisponibilidade e baixa utilização (<4) de uma informação de custos, os artefatos de Mensuração de Custos utilizados em menor intensidade pelos gestores para subsidiar suas decisões operacionais e estratégicas seriam o Custeio

Throughput (15 e 18 respostas, respectivamente) e o Custeio Baseado em Atividades (14; 15), ao passo que os artefatos de mensuração de custos tidos como mais utilizados (>4) na tomada de decisões operacionais e estratégicas seriam o Custeio Pleno (46; 49) e o Custeio por Absorção (44; 47).

5.2.2 Informações operacionais de custos

A próxima etapa da avaliação está relacionada à intensidade de uso das informações operacionais de custos, mensurada pelas questões de 06 a 13 do Bloco 1 do questionário. Na Tabela 12 são apresentados os valores de média, mediana e variância dos dados obtidos pelo questionário para estas questões, agrupadas em razão do porte das organizações dos respondentes e do tipo de decisão.

Tabela 12 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Operacional de Custos

Utilidade da Informação Operacional de Custos							
Região	Porte	Decisões Operacionais			Decisões Estratégicas		
		Média	Mediana	Variância	Média	Mediana	Variância
Brasil	Micro	5,3	5,8	2,6	5,2	5,4	2,5
	Pequena	5,1	5,7	2,8	4,9	5,4	3,2
	Med./Gra.	5,9	6,1	1,7	6,1	6,3	1,2
	Geral	5,4	6,0	2,4	5,4	5,9	2,5

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Conforme pode-se observar na referida tabela, não se identifica diferença relevante entre os valores médios obtidos em razão da decisão a ser tomada, sendo evidenciada uma utilidade média para as decisões operacionais e estratégicas, respectivamente, de 5,3 e 5,2 para os gestores de microempresas, 5,1 e 4,9 nas pequenas empresas e de 5,9 e 6,1 nas médias e grandes. Novamente é percebida uma situação de maior utilidade das informações de custos nas empresas de médio e grande porte em relação às demais.

Na sequência deste item, apresentam-se os dados obtidos sobre a utilidade das informações provenientes dos artefatos de GOC, organizadas em função do porte da empresa do respondente e da variável investigada, sendo os resultados dessa compilação descritos nas Tabelas 13 e 14.

Tabela 13 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de Gestão Operacional de Custos nas decisões operacionais

Decisões Operacionais		Extensão de uso da Informação										
Porte	Variável	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4	
Micro	Custo da Atividade	1	2	0	0	3	5	7	1	4	15	
	Ponto de Equilíbrio	1	0	0	0	3	6	9	0	1	18	
	Marg. Contribuição	3	0	1	0	1	6	7	1	5	14	
	M. Seg. Operacional	1	1	2	1	2	3	7	2	6	12	
	G. de Al. Operacional	5	1	1	0	3	4	4	1	8	11	
	Partic. Custos	0	0	3	1	3	3	8	1	4	14	
	Comp. Custos no tempo	1	1	1	1	2	3	8	2	5	13	
	Custo permitido	0	0	3	2	0	5	6	3	6	11	
Pequeno	Custo da Atividade	2	0	2	2	1	4	8	1	5	13	
	Ponto de Equilíbrio	3	0	0	1	1	3	12	0	3	16	
	Marg. Contribuição	3	0	1	2	2	4	5	3	7	11	
	M. Seg. Operacional	5	0	0	2	3	4	5	1	6	12	
	G. de Al. Operacional	5	0	1	3	3	1	3	4	10	7	
	Partic. Custos	3	0	1	1	2	7	6	0	4	15	
	Comp. Custos no tempo	3	0	2	1	3	4	5	2	7	12	
	Custo permitido	3	0	1	1	2	2	8	3	7	12	
Médio/G rande	Custo da Atividade	2	0	0	0	2	7	7	1	3	16	
	Ponto de Equilíbrio	1	0	0	0	2	2	13	1	2	17	
	Marg. Contribuição	1	0	0	2	2	3	10	1	2	15	
	M. Seg. Operacional	1	0	1	1	2	7	6	1	3	15	
	G. de Al. Operacional	2	1	0	1	2	6	5	2	5	13	
	Partic. Custos	0	0	2	2	0	6	9	0	2	15	
	Comp. Custos no tempo	1	1	0	1	0	7	8	1	3	15	
	Custo permitido	0	2	0	0	1	6	9	1	3	16	
TOTAL	Custo da Atividade	5	2	2	2	6	16	22	3	12	44	
	Ponto de Equilíbrio	5	0	0	1	6	11	34	1	6	51	
	Marg. Contribuição	7	0	2	4	5	13	22	5	14	40	
	M. Seg. Operacional	7	1	3	4	7	14	18	4	15	39	
	G. de Al. Operacional	12	2	2	4	8	11	12	7	23	31	
	Partic. Custos	3	0	6	4	5	16	23	1	10	44	
	Comp. Custos no tempo	5	2	3	3	5	14	21	5	15	40	
	Custo permitido	3	2	4	3	3	13	23	7	16	39	

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Tabela 14 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de Gestão Operacional de Custos nas decisões estratégicas

Decisões Estratégicas		Extensão de uso da Informação									
Porte	Variável	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4
Micro	Custo da Atividade	1	2	2	1	3	3	6	1	6	12
	Ponto de Equilíbrio	1	0	0	0	2	5	11	0	1	18
	Marg. Contribuição	2	1	1	0	3	4	8	0	4	15
	M. Seg. Operacional	1	2	1	2	1	2	7	3	7	10
	G. de Al. Operacional	5	1	1	2	2	2	5	1	8	9
	Partic. Custos	0	0	3	2	4	4	5	1	4	13
	Comp. Custos no tempo	1	0	1	1	3	3	8	2	4	14
	Custo permitido	0	0	4	2	0	4	6	3	7	10
Pequeno	Custo da Atividade	2	0	1	3	2	4	7	1	4	13
	Ponto de Equilíbrio	4	0	0	1	2	2	11	0	4	15
	Marg. Contribuição	2	0	0	3	3	4	5	3	5	12
	M. Seg. Operacional	5	0	0	2	3	3	6	1	6	12
	G. de Al. Operacional	4	1	0	3	4	1	3	4	9	8
	Partic. Custos	3	1	1	2	3	4	6	0	5	13
	Comp. Custos no tempo	3	0	1	1	4	3	6	2	6	13
	Custo permitido	2	0	0	1	3	2	9	3	5	14
Médio/G rande	Custo da Atividade	2	1	0	0	3	4	8	1	4	15
	Ponto de Equilíbrio	0	0	0	1	0	2	15	1	1	17
	Marg. Contribuição	0	0	1	1	1	4	11	1	2	16
	M. Seg. Operacional	1	0	1	1	0	7	8	1	3	15
	G. de Al. Operacional	2	0	2	0	1	3	9	2	6	13
	Partic. Custos	1	0	1	1	2	5	9	0	2	16
	Comp. Custos no tempo	1	0	1	1	0	5	10	1	3	15
	Custo permitido	0	0	0	0	2	5	11	1	1	18
TOTAL	Custo da Atividade	5	3	3	4	8	11	21	3	14	40
	Ponto de Equilíbrio	5	0	0	2	4	9	37	1	6	50
	Marg. Contribuição	4	1	2	4	7	12	24	4	11	43
	M. Seg. Operacional	7	2	2	5	4	12	21	5	16	37
	G. de Al. Operacional	11	2	3	5	7	6	17	7	23	30
	Partic. Custos	4	1	5	5	9	13	20	1	11	42
	Comp. Custos no tempo	5	0	3	3	7	11	24	5	13	42
	Custo permitido	2	0	4	3	5	11	26	7	13	42

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Dando continuidade à análise dos resultados, observa-se que, somando as respostas que indicaram a indisponibilidade e baixa utilização (<4) de uma informação de custos, as informações operacionais de custo menos utilizadas pelos gestores em suas decisões operacionais estariam associadas às variáveis Grau de Alavancagem Operacional (23 respostas), Custos Permitido (16), Margem de Segurança Operacional (15), Margem de Contribuição (14), e para suas decisões estratégicas as ligadas às variáveis Grau de Alavancagem Operacional (23), Margem de Segurança Operacional (16), Custo da Atividade (14) e Custo Permitido (13).

Desta avaliação pode-se concluir que os artefatos de Análise custo-volume-lucro (parcialmente), Análise do Custo Padrão e Custeio Baseado em Atividades

(apenas para decisões estratégicas), seriam os artefatos de GOC menos úteis às tomadas de decisão na perspectiva dos gestores hoteleiros.

Ao passo que as informações operacionais de custos tidas como mais úteis (>4) à tomada de decisões operacionais seriam aquelas relativas às variáveis ao Ponto de Equilíbrio (51), Participação dos Elementos de Custos (44) e Custo de Atividades (44), e às tomadas de decisões estratégicas, aquelas ligadas às variáveis Ponto de Equilíbrio (50), Margem de Contribuição (43) e Comportamento dos Custos no Tempo (42); sendo, portanto, considerados como os artefatos mais úteis à Análise Custo-Volume-Lucro (parcial) e Análise Horizontal para as tomadas de decisões operacionais e estratégicas, e além destas, o Custeio Baseado em Atividades para as decisões operacionais.

5.2.3 Informações estratégicas de custos

Por fim, apresentam-se os valores obtidos pelas questões de 14 a 26 do Bloco 1 do questionário, as quais tinham como objetivo mensurar a utilidade das informações derivadas dos artefatos de GEC no processo de tomada de decisão dos gestores hoteleiros.

Na Tabela 15 são apresentados os valores de média, mediana e variância das respostas obtidas nessas questões, agrupados em razão do porte da empresa e do tipo de decisão a ser tomada.

Tabela 15 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC)

		Utilidade da Informação Estratégica de Custos					
		Decisões Operacionais			Decisões Estratégicas		
Região	Porte	Média	Mediana	Variância	Média	Mediana	Variância
Brasil	Micro	4,3	4,3	2,7	4,4	4,2	2,7
	Pequena	4,4	4,7	1,8	4,4	4,7	1,9
	Med./Gra.	5,2	5,5	2,1	5,3	5,7	1,7
	Geral	4,6	4,6	2,3	4,7	5,0	2,2

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Conforme observado pela referida tabela, no geral, identifica-se uma leve tendência de menor utilidade das informações provenientes de artefatos da GEC em relação as informações fornecidas pelos artefatos dos outros grupos, evidência pela média obtida na linha geral (4,6 e 4,7), em relação à média da mesma linha das Tabelas 9 (5,4 e 5,4) e 12 (5,4 e 5,4). Tal diferença pode ser um indicador de um menor domínio, ou desconhecimento, por parte dos gestores sobre como desenvolver e utilizar dos artefatos e informações da GEC, tidas como mais modernas (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Na sequência deste item, apresentam-se os dados obtidos sobre a utilidade das informações provenientes dos artefatos de GEC, organizadas em função do porte da empresa do respondente e da variável investigada, sendo os resultados dessa compilação apresentados pelas Tabelas 16 e 17.

Tabela 16 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de GEC nas decisões operacionais

Decisões Operacionais		Extensão de uso da Informação									
Porte	Variável	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4
Micro	Custos op. Logísticas	4	2	1	3	1	1	4	3	10	6
	Custo da cadeia de valor	3	1	0	3	2	2	5	3	7	9
	Ações conjuntas de custos	2	2	1	3	1	4	3	3	8	8
	Custos etapa ciclo de vida	2	1	1	4	2	3	3	3	7	8
	Custo de servir	6	1	1	2	2	2	2	3	11	6
	Custos de vida útil	3	3	4	1	1	3	1	3	13	5
	Custos de concorrentes	6	1	0	4	1	1	4	2	9	6
	Custo máximo admissível	1	0	2	0	4	6	5	1	4	15
	Custos dos atributos	2	1	1	2	5	1	4	3	7	10
	Índice de valor	1	0	0	4	3	2	7	2	3	12
	Atividades que (não) agregam valor	0	0	0	2	5	4	6	2	2	15
	Custos de prevenção e controle	3	1	2	3	4	3	1	2	8	8
	Custos de falhas	4	0	4	2	3	3	1	2	10	7
	Custos op. Logísticas	3	1	3	2	1	2	5	3	10	8
Pequeno	Custo da cadeia de valor	4	0	1	3	5	3	2	2	7	10
	Ações conjuntas de custos	6	2	0	2	2	3	4	1	9	9
	Custos etapa ciclo de vida	6	1	1	0	2	4	5	1	9	11
	Custo de servir	3	1	3	3	2	2	3	3	10	7
	Custos de vida útil	5	0	1	0	3	3	5	3	9	11
	Custos de concorrentes	3	3	0	1	4	4	1	4	10	9
	Custo máximo admissível	1	2	2	1	6	3	3	2	7	12
	Custos dos atributos	3	0	3	2	3	1	5	3	9	9
	Índice de valor	1	1	1	1	5	2	8	1	4	15
	Atividades que (não) agregam valor	2	1	0	0	5	2	6	4	7	13
	Custos de prevenção e controle	1	4	2	0	4	2	3	4	11	9
	Custos de falhas	2	3	1	2	4	0	4	4	10	8
	Custos op. Logísticas	4	0	0	4	1	4	4	2	6	9
	Custo da cadeia de valor	1	1	0	2	4	4	6	1	3	14
	Ações conjuntas de custos	2	1	1	2	3	5	3	2	6	11
Médio/Grande	Custos etapa ciclo de vida	4	0	1	2	2	1	5	4	9	8
	Custo de servir	5	0	0	4	1	2	5	2	7	8
	Custos de vida útil	4	0	1	5	0	2	5	2	7	7
	Custos de concorrentes	2	0	1	2	3	1	7	3	6	11
	Custo máximo admissível	0	1	1	3	1	2	10	1	3	13
	Custos dos atributos	2	0	0	0	2	3	9	3	5	14
	Índice de valor	0	1	1	0	1	4	11	1	3	16
	Atividades que (não) agregam valor	1	1	0	4	1	5	5	2	4	11
	Custos de prevenção e controle	1	2	0	0	1	4	10	1	4	15
	Custos de falhas	1	0	1	3	1	5	6	2	4	12
	Custos op. Logísticas	11	3	4	9	3	7	13	8	26	23
	Custo da cadeia de valor	8	2	1	8	11	9	13	6	17	33
	Ações conjuntas de custos	10	5	2	7	6	12	10	6	23	28
	Custos etapa ciclo de vida	12	2	3	6	6	8	13	8	25	27
	Custo de servir	14	2	4	9	5	6	10	8	28	21
TOTAL	Custos de vida útil	12	3	6	6	4	8	11	8	29	23
	Custos de concorrentes	11	4	1	7	8	6	12	9	25	26
	Custo máximo admissível	2	3	5	4	11	11	18	4	14	40
	Custos dos atributos	7	1	4	4	10	5	18	9	21	33
	Índice de valor	2	2	2	5	9	8	26	4	10	43
	Atividades que (não) agregam valor	3	2	0	6	11	11	17	8	13	39
	Custos de prevenção e controle	5	7	4	3	9	9	14	7	23	32
	Custos de falhas	7	3	6	7	8	8	11	8	24	27

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Tabela 17 - Utilidade das informações dos artefatos de GEC nas decisões estratégicas

Decisões Estratégicas		Extensão de uso da Informação									
Porte	Variável	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4
Micro	Custos op. Logísticas	4	2	2	1	1	2	3	4	12	6
	Custo da cadeia de valor	3	1	1	3	2	1	5	3	8	8
	Ações conjuntas de custos	1	2	1	3	2	2	5	3	7	9
	Custos etapa ciclo de vida	2	1	1	5	3	1	3	3	7	7
	Custo de servir	5	1	1	2	1	2	3	4	11	6
	Custos de vida útil	3	3	4	1	1	3	1	3	13	5
	Custos de concorrentes	6	1	0	4	1	1	4	2	9	6
	Custo máximo admissível	1	0	1	1	5	4	6	1	3	15
	Custos dos atributos	2	1	1	1	5	2	5	2	6	12
	Índice de valor	1	0	0	3	4	2	7	2	3	13
	Atividades que (não) agregam valor	0	0	0	2	6	3	6	2	2	15
	Custos de prevenção e controle	3	1	2	4	4	1	2	2	8	7
	Custos de falhas	3	0	4	3	2	3	2	2	9	7
Pequeno	Custos op. Logísticas	3	2	2	1	2	3	4	3	10	9
	Custo da cadeia de valor	5	0	1	3	4	3	2	2	8	9
	Ações conjuntas de custos	6	1	0	1	4	3	4	1	8	11
	Custos etapa ciclo de vida	6	1	2	0	3	4	3	1	10	10
	Custo de servir	3	0	3	5	2	1	3	3	9	6
	Custos de vida útil	5	0	1	0	3	3	5	3	9	11
	Custos de concorrentes	3	3	0	0	4	3	3	4	10	10
	Custo máximo admissível	1	2	2	1	5	4	3	2	7	12
	Custos dos atributos	3	0	3	2	2	1	6	3	9	9
	Índice de valor	0	1	1	2	4	3	8	1	3	15
	Atividades que (não) agregam valor	1	1	0	0	3	3	8	4	6	14
	Custos de prevenção e controle	2	4	2	0	4	1	3	4	12	8
	Custos de falhas	3	4	1	0	4	0	4	4	12	8
Médio/Grande	Custos op. Logísticas	5	0	0	4	0	3	5	2	7	8
	Custo da cadeia de valor	1	1	0	3	2	5	6	1	3	13
	Ações conjuntas de custos	1	1	0	1	3	5	6	2	4	14
	Custos etapa ciclo de vida	2	0	0	3	1	3	6	4	6	10
	Custo de servir	5	0	0	5	1	2	4	2	7	7
	Custos de vida útil	4	0	1	5	0	2	5	2	7	7
	Custos de concorrentes	1	0	0	3	4	1	7	3	4	12
	Custo máximo admissível	0	1	1	1	0	2	13	1	3	15
	Custos dos atributos	1	0	0	0	3	2	10	3	4	15
	Índice de valor	0	0	0	1	1	4	12	1	1	17
	Atividades que (não) agregam valor	1	1	0	3	1	5	6	2	4	12
	Custos de prevenção e controle	1	2	0	0	0	5	10	1	4	15
	Custos de falhas	1	0	1	2	1	6	6	2	4	13
TOTAL	Custos op. Logísticas	12	4	4	6	3	8	12	9	29	23
	Custo da cadeia de valor	9	2	2	9	8	9	13	6	19	30
	Ações conjuntas de custos	8	4	1	5	9	10	15	6	19	34
	Custos etapa ciclo de vida	10	2	3	8	7	8	12	8	23	27
	Custo de servir	13	1	4	12	4	5	10	9	27	19
	Custos de vida útil	12	3	6	6	4	8	11	8	29	23
	Custos de concorrentes	10	4	0	7	9	5	14	9	23	28
	Custo máximo admissível	2	3	4	3	10	10	22	4	13	42
	Custos dos atributos	6	1	4	3	10	5	21	8	19	36
	Índice de valor	1	1	1	6	9	9	27	4	7	45
	Atividades que (não) agregam valor	2	2	0	5	10	11	20	8	12	41
	Custos de prevenção e controle	6	7	4	4	8	7	15	7	24	30
	Custos de falhas	7	4	6	5	7	9	12	8	25	28

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Considerando-se o dado coletado a cada questão de cada questionário como uma resposta, percebe-se, pela Tabela 18, que 65 respostas obtidas de microempresas indicavam a indisponibilidade de alguma informação derivada de artefatos de GEC em sua organização e outras 71 a não utilização da informação em

seu processo de tomada de decisão, representando conjuntamente 27,5% do total de 494 respostas.

Tabela 18 - Indisponibilidade e não utilização das informações provenientes dos artefatos de Gestão Estratégica de Custos (GEC)

	TOTAL DE RESPOSTAS	("1") Indisponível		"Não" Utiliza		TOTAL 1+"Não"	
		Qt.	%	Qt.	%	Qt.	%
Micro	494	71	14,4%	65	13,2%	136	27,5%
Pequeno	520	81	15,6%	70	13,5%	151	29,0%
Médio/Grande	494	50	10,1%	52	10,5%	102	20,6%
TOTAL	1508	202	13,4%	187	12,4%	389	25,8%

Fonte: Elaborada pelo Autor (2019)

Já nas empresas de pequeno porte, observa-se que estes valores foram de 70, 81 e 29% (total de 520 respostas), respectivamente, e nas empresas de médio e grande porte de 52, 50 e 20,6% (total de 494 respostas).

Dando continuidade à análise dos resultados, observa-se que, somando as respostas que indicaram a indisponibilidade e baixa utilização (<4) de uma informação de custos, as informações derivadas de artefatos de GEC menos utilizadas pelos gestores em suas decisões operacionais estariam ligadas às variáveis Custos de Vida Útil (29 respostas), Custo de Servir (28), Custos de Operações Logísticas (26), Custos por Etapa do Ciclo de Vida (25), e para suas decisões estratégicas as ligadas às variáveis Custo de Vida Útil (29), Custos de Operações Logísticas (29) e Custo de Servir (27).

Desta avaliação, podemos concluir que os artefatos de Gestão do Custo Total para os Consumidores, Gestão e Mensuração de Custos para Servir, Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida e Gestão de Custos Logísticos seriam os artefatos de GEC menos úteis às tomadas de decisão na perspectiva dos gestores hoteleiros.

De outra sorte, as informações dos artefatos de GEC tidas como mais úteis (>4) à tomada de decisões operacionais ligadas às variáveis ao Índice de valor (43), Custo máximo admissível (40) e Atividades que (não) agregam valor (39), sendo as mesmas informações as três mais relevantes às tomadas de decisões estratégicas, com 45, 42 e 41 respostas, respectivamente; portanto, seriam considerados como mais úteis às

tomadas de decisão os seguintes artefatos da GEC: Gestão do Custo Alvo; e, ii. Gestão Baseada em Atividades.

5.3 Discussão dos Resultados

Podem ser extraídas dos dados obtidos por este trabalho algumas informações relevantes sobre o comportamento das empresas hoteleiras. Uma primeira observação que se destaca destes dados é a percepção de um alto grau de preparação técnica dos gestores hoteleiros, sendo em sua maioria formado por pessoas com instrução superior, independente do porte da empresa, conforme evidenciado no Figura 20.

Outro ponto relevante foi observado pela Figura 19, onde identifica-se um grande GAP entre a quantidade de empresas com até 5 anos (23) e aquelas com de 6 a 10 anos (9). Este achado vai em linha com a observação de O'Neill (2011) de que as empresas hoteleiras tenderiam a estabilizar suas receitas com até 5 anos de operação, sinalizando ao proprietário a decisão de manter ou não sua unidade em operação.

Um ponto interessante a se destacar na Tabela 9 é quanto a variância observada para as empresas de pequeno porte, mensurada em 2,2, para a decisões operacionais, e 3,2 para as decisões estratégicas, valores ao menos 30% maiores do que os encontrados nos demais estratos, podendo indicar a existência de diferentes perfis de pequenas empresas quanto à utilidade das informações de custos provenientes de artefatos de mensuração de custos.

Destaca-se da observação das tabelas 10 e 11 a percepção de uma maior utilidade da informação proveniente do Custeio por Absorção nas microempresas, contra a menor utilidade de artefatos de mensuração de custos mais modernos, como o Custeio *Throughput* e o ABC (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a).

Denota-se, ainda, o baixo índice de respondentes que declaram não aplicar as técnicas de mensuração de custos, contra um maior índice de respostas indicando não utilizar a informação, o que poderia ser resultado de um erro de interpretação do questionário pelo respondente, ou, de fato, uma aplicação de variadas técnicas de

mensuração de custos, conforme a necessidade do tomador de decisão (Martins & Rocha, 2015).

Pela análise dos dados tabulados nas Tabelas 13 e 14, observa-se a existência de informações de custos derivadas de artefatos de GOC que não estariam sendo produzidas, e conseqüentemente não utilizadas em ambos os tipos de decisões, pelas empresas hoteleiras. Em especial, destacam-se as informações ligadas ao custo permitido e ao Grau de Alavancagem Operacional, em que 7 respondentes indicaram “Não” aplicar a técnica tanto nas decisões operacionais quanto estratégicas; já a Margem de Segurança Operacional foi indicada por 4 (operacional) e 5 (estratégica) e a Margem de Contribuição por 5 e 4 respondentes, respectivamente.

As três últimas informações destacadas estariam ligadas, conforme apresentado no Capítulo 3, ao artefato Análise custo-volume-lucro. O fato de obter-se diferentes disponibilidades das informações provenientes deste artefato indica que o artefato não estaria sendo utilizado, na prática empresarial, conforme preconizado pela literatura. Como exemplo disto destaca-se que, enquanto todos os respondentes destacam conhecer seu ponto de equilíbrio, ao menos 4 deles indicam não apurar a margem de contribuição.

É identificado, ainda, a existência de respondentes que afirmam dispor das informações provenientes da Análise custo-volume-lucro, mas que, porém, não utilizariam delas (atribuíram conceito 1) em seus processos decisórios operacionais e estratégicos (Grau de Alavancagem Operacional – 12 e 11, Margem de Segurança Operacional – 7 e 7, Margem de Contribuição – 7 e 4), reforçando a necessidade de compreender o emprego da técnica no dia a dia das empresas.

Entre as empresas que aplicam e utilizam destas informações, percebe-se uma tendência de alta utilidade (>4) em seus processos decisórios. Um último ponto a se destacar na observação dos dados relacionados aos artefatos operacionais de custos é que a utilidade da informação operacional de custos foi considerada pelos respondentes igualmente útil a ambos os tipos de decisão, operacional ou estratégica, ponto que pode ser atribuído à utilização indiscriminada das informações provenientes destes artefatos para os dois tipos de decisões, ou ainda de uma possível falha do instrumento de coleta em mensurar corretamente esta diferenciação.

Em linha com os achados de Chenhall and Langfield-Smith (1998a) e de Makrigiannakis and Soteriades (2007), é percebido pelos dados levantados nesta

pesquisa, Tabelas 16 e 17, um menor emprego de artefatos da GEC pelas empresas hoteleiras, sendo que os artefatos não seriam aplicados por ao menos quatro empresas da amostra, tanto nas decisões operacionais quanto nas estratégicas.

Este achado é percebido quando comparado ao emprego de artefatos da GOC, Tabelas 13 e 14, os quais não seriam aplicados por no mínimo uma e no máximo sete das empresas, e de artefatos de Mensuração de Custos, Tabelas 10 e 11, os quais não são aplicados por no máximo duas das empresas investigadas.

Pela Tabela 18, nota-se a existência de uma maior capacidade das empresas de médio e grande porte em gerar e utilizar de forma mais eficiente as informações de custos quando comparadas às micro e pequenas empresas, evidência pelo menor percentual de empresas que não teriam disponíveis ou não utilizam das informações de custos.

Um último ponto destacado por esta pesquisa é a percepção, extraída das Tabelas 16 e 17, de que os artefatos ligados a geração de informação sobre clientes obtiveram maiores valores de extensão de uso, assim como sinalizado por McManus (2013), sendo uma exceção a essa percepção o uso da informação sobre Custos para servir, tida como uma das menos úteis pelo gestores hoteleiros. Tal indicação poderia estar relacionada à um desconhecimento dos gestores sobre como utilizar dos dados gerados pela técnica, ou ainda uma aplicação incorreta dos conceitos, cabendo uma investigação mais profunda deste achado.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo presente trabalho foi possível a realização de um mapeamento da utilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão dos gestores hoteleiros, ficando em evidência a maior utilização pelos gestores hoteleiros de artefatos de Gestão de Custos Operacionais, em detrimento do uso de artefatos da Gestão Estratégica de Custos, em linha com os achados de Chenhall and Langfield-Smith (1998a) e de Makrigiannakis and Soteriades (2007).

Conforme pretendido, este estudo realizou a sistematização e descrição das informações provenientes de artefatos de Gestão de Custos dentro de um conceito claro e objetivo construído sob a perspectiva da Teoria da Informação, constante como Apêndice I deste trabalho, abrindo a possibilidade da realização de novos estudos que apliquem desta abordagem em suas observações (Adami, 2016; Shannon, 1948). Esta é uma contribuição relevante deste trabalho!

Ainda, evidencia-se por este estudo a presença de artefatos de Gestão de Custos que, apesar de implementados nas empresas hoteleiras, não estariam sendo utilizados no processo decisório dos gestores destas organizações, fortalecendo o argumento de Harris (1995) de que os gestores hoteleiros se valeriam de seus conhecimentos prévios em suas tomadas de decisões em detrimento da utilização de informações de custos.

Outro aspecto interessante evidenciado na pesquisa é a percepção de uma menor utilidade média das informações provenientes de artefatos de GEC, em relação à utilidade das informações provenientes de artefatos de Mensuração de Custos e das provenientes de artefatos de GOC, fato que deve ser investigado de forma mais profunda em pesquisas futuras.

Ainda, percebe-se uma tendência de maior utilidade da informação em razão do porte da empresa, observando-se que, via de regra, o valor médio da utilidade das informações de custos para as empresas de médio e grande porte é, ao menos, 0,5 ponto superior ao valor médio da utilidade da mesma informação de custos para as empresas dos demais portes.

Em tempo, destaca-se que este trabalho atingiu seu objetivo principal de evidenciar em que extensão são utilizadas as informações de custos no processo de tomada de decisões dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria, por ser capaz de descrever, por meio das frequências das respostas obtidas dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria, a intensidade de uso das informações de provenientes de artefatos de Gestão de Custos nos processos decisórios dos gestores de empresas brasileiras de hotelaria, especificando-se, ainda, entre processos de decisões operacionais e estratégicas.

Assim como esperado, resulta desta pesquisa uma base de referência para os gestores hoteleiros contendo as informações tidas como menos e mais relevantes pelos seus pares, bem como àquelas mais ou menos adotadas em sua indústria, auxiliando reduzir dificuldade no design de seus SIG's (Lunkes e Rosa, 2012). O design de SIG's mais confiáveis contribui ainda com uma maior segurança ao tomador de decisão quanto à adequação de seu processo decisório em relação às práticas usuais do mercado, resultando em uma tomada de decisão mais segura e acertada (DeLone & McLean, 1992).

Destaca-se desta observação que os artefatos observados como mais úteis aos gestores hoteleiros foram:

- a) Mensuração de Custos – (i) Decisões Operacionais e Estratégicas: Custeio Pleno e Custeio por Absorção;
- b) Gestão Operacional de Custos – (i) Decisões Operacionais: Análise Custo-Volume-Lucro, Análise Vertical e Custeio Baseado em Atividades, (ii) Decisões Estratégicas: Análise Custo-Volume-Lucro e Análise Horizontal;
- c) Gestão Estratégica de Custos – (i) Decisões Operacionais e Estratégicas: Gestão do Custo Alvo e Gestão Baseada em Atividades.

Além da identificação da utilidade dos artefatos, este estudo permitiu evidenciar existência de artefatos que, apesar de implementados nas organizações, teriam baixa ou nenhuma utilidade aos gestores hoteleiros em suas tomadas de decisão, achado em linha com as observações de Collier and Gregory (1998).

Por fim, identificam-se como limitações do presente estudo o foco na descrição da intensidade de uso dos artefatos de Gestão de Custos, não sendo observado as razões nem como estes artefatos são implementados pelas organizações. Ainda,

destaca-se que o presente estudo teve seus dados levantados a partir de questionários, estando sujeito a possíveis erros de interpretações dos respondentes, bem como viés de amostra (Joshi, 2001; Pavlatos, 2015).

Em razão do baixo número de respostas obtidas pelo questionário, não é possível realizar-se a generalização dos resultados observados para a população, sendo estes, portanto, válidos apenas para a amostra observada.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto*, 12(22), 145–159.
- Abbas, K., Marques, K. C. M., Tonin, J. M. da F., Sasso, M., & Leoncine, M. (2015). Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses, X.
- Adami, C. (2016). What is information? *Philosophical Transactions of the Royal Society A*, 374: 20150.
- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009). Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, 20(2), 85–101. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.07.001>
- Agndal, H., & Nilsson, U. (2010a). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, 21(3), 147–166. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.04.001>
- Agndal, H., & Nilsson, U. (2010b). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, 21(3), 147–166. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.04.001>
- Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2014). Conhecimento e Avaliação dos Trade-offs de Custos Logísticos: um Estudo com Profissionais Brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(65), 111–123. <https://doi.org/https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772014000200003>
- American Hotel and Lodging Educational Institute. (2014). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (11th ed.). AHLEI.
- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. *Accounting Horizons*, 23(3), 289–305. <https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.3.289>
- Ansari, A., & Modarress, B. (1994). Quality Function Deployment: The Role of Suppliers. *International Journal of Purchasing and Materials Management*, 30(3), 27–35. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493X.1994.tb00271.x>
- Ansoff, H. I. (1984). *Implanting Strategic Management*. Englewood Cliffs: Prentice/Hall International.
- Babich, G. (1975). The Application of Information Theory to Accounting Reports: An Appraisal. *Abacus*, 11(2), 172–181. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1975.tb00052.x>
- Banathy, B. A. (1999). An information typology for the understanding of social systems. *Systems Research and Behavioral Science*, 16(6), 479–494. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1099-1743\(199911/12\)16:6<479::AID-SRES232>3.0.CO;2-A](https://doi.org/10.1002/(SICI)1099-1743(199911/12)16:6<479::AID-SRES232>3.0.CO;2-A)

- Beal, A. (2004). *Gestão Estratégica da Informação* (Atlas). São Paulo.
- Beuren, I. M., & Teixeira, S. A. (2014). Evaluation of Management Control Systems in a Higher Education Institution with the Performance Management and Control. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 11(1), 169–192. <https://doi.org/10.4301/S1807-17752014000100010>
- Bloomfield, R., & Libby, R. (1996). Market Reactions to differentially available information in the laboratory. *Journal of Accounting Research*, 34(2), 183–207.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Calazans, C. F., Vasconcelos, I. S., Gonçalves, E. D. S., Barbosa, A. R., & Buarque, R. C. S. (2004). Pesquisa empírica sobre a utilização de métodos de custeio em hotéis e pousadas da cidade de Máceio/AL. In *XI Congresso Brasileiro de Custos*.
- Camacho, R. R., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(47), 19–30. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000200003>
- Camacho, R. R., Rocha, W., Moraes, R. de O., & Marques, K. C. M. (2014). Evidências de práticas da Gestão de Custos Interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 6(2), 90–105.
- Carmo, V. B. do, & Pontes, C. C. C. (1999). Sistemas de informações gerenciais para programa de qualidade total em pequenas empresas da região de Campinas. *Ciência Da Informação*, 28(1), 49–58. <https://doi.org/10.1590/S0100-19651999000100007>
- Chambers, R. L., & Skinner, C. J. (2003). *Analysis of Survey Data*. (R. L. Chambers & C. J. Skinner, Eds.). Chichester, UK: John Wiley & Sons, Ltd. <https://doi.org/10.1002/0470867205>
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practice: an australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1–19. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0060>
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998b). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Codesso, M. M., Lunkes, R. J., & Suave, R. (2013). PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS APLICADAS EM EMPRESAS HOTELEIRAS NO BRASIL: UM ESTUDO NA CIDADE DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ – SC. *Turismo - Visão e Ação*, 15(2), 279. <https://doi.org/10.14210/rtva.v15n2.p279-294>
- Collier, P., & Gregory, A. (1998). The practice of management accounting in hotel groups. In *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry* (pp. 137–159).
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 1–26. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00020-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00020-5)

- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (1992). Information systems success: The quest for the dependent variable. *Information Systems Research*, 3(1), 60–95. <https://doi.org/10.1287/isre.3.1.60>
- Demski, J. S., FitzGerald, S. A., Ijiri, Y., Ijiri, Y., & Lin, H. (2006). Quantum information and accounting information: Their salient features and conceptual applications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(4), 435–464. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.05.004>
- Dillman, D. A. (2007). *Mail and Internet surveys: The tailored design method*. New York: John Wiley.
- Eliseu Martins. (2003). *Contabilidade de Custos*. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000100001>
- Ellram, L. (1993). Total Cost of Ownership: Elements and Implementation. *International Journal of Purchasing and Materials Management*, 29(3), 2–11. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493X.1993.tb00013.x>
- Faria, A. R. (2015). A UTILIZAÇÃO DO UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING, *XIII*, 1–23.
- Faria, A. R., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012). Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Sector Hoteleiro do Algarve. *Tourism & Management Studies*, 8(8), 100–107.
- Faria, A. C. De, Soares, I. C., Rocha, W., & Rossi, B. (2012). A Prática da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma Montadora de Veículos na Região do Grande ABC. In *XXXVI Encontro ANPAD* (pp. 617–638). <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i49.1228>
- Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., & Kettinger, W. J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168–187. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.02.001>
- Ferrin, B. G., & Plank, R. E. (2002). Total Cost of Ownership Models: An Exploratory Study. *The Journal of Supply Chain Management*, 38(3), 18–29. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493X.2002.tb00132.x>
- Fisher, J. G., & Krumwiede, K. (2012). Product costing systems: Finding the right approach. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 23(3), 43–51. <https://doi.org/10.1002/jcaf.21752>
- Fowler Jr., F. J. (2009). *Survey research methods*. (L. Bickman & D. J. Rog, Eds.) (4 ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Ltd.
- Francis, J. R. (1986). Debt Reporting By Parent Companies: Parent-Only Versus Consolidated Statements. *Journal of Business Finance & Accounting*, 13(3), 393–403. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1986.tb00504.x>
- Fundação Getúlio Vargas. (2017). *Pesquisa anual de conjuntura econômica do turismo*. Rio de Janeiro.
- Georgiev, D. (2016). Applying the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) for the Purposes of Financial and Management Accounting. *Izvestiya - Journal of University of Economics – Varna*, 60, 154–167. Retrieved from http://econpapers.repec.org/article/vrnjournal/y_3a2016_3ai_3a2_3ap_3a154-167.htm

- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5th ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa. Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (4th ed.). São Paulo: Atlas. <https://doi.org/10.1111/j.1438-8677.1994.tb00406.x>
- Gorini, A. P. F., & Mendes, E. da F. (2005). Setor de Turismo no Brasil: segmento de hotelaria. *BNDS Setorial*, 22(set), 111–150. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10609/310>
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle* (1ª ed.). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Harris, P. J. (1995). A development strategy for the hospitality operations management curriculum. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7, 29–32. <https://doi.org/10.1108/09596119510090654>
- Harris, P. J., & Brown, J. B. (1998). Research and development in hospitality accounting and financial management. *International Journal of Hospitality Management*, 17(2), 161–182. [https://doi.org/10.1016/S0278-4319\(98\)00013-9](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(98)00013-9)
- Harvey, D. W., Rhode, J. G., & Merchant, K. A. (1979). Accounting aggregation: User preferences and decision making. *Accounting, Organizations and Society*, 4(3), 187–210. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(79\)90026-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(79)90026-6)
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade* (5 ed.). São Paulo: Atlas.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Issues in Accounting Education* (5th ed.).
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2017). *Pesquisa de serviços de hospedagem: 2016*. Rio de Janeiro.
- Iselin, E. R. (1993). The Effect of the Information and Data Properties of Financial Ratios and Statements on Managerial Decision Quality. *Journal of Business Finance & Accounting*.
- Ittonen, K., Tronnes, P. C., & Wong, L. (2017). Substantial doubt and the entropy of auditors' going concern modifications. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 13(2), 134–147. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.05.005>
- Kajüter, P., & Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks. Potential achievement and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16(2), 179–204. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.003>
- Kwansa, F., & Schmidgall, R. S. (1999). The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. *Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly*, 40(6), 88–90.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Lei 11.771 de 17 de setembro de 2008. (2008). *Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo*. Brasília, Brasil: Presidência da República.

- Leitão, C. R. S., & Silva, J. D. G. da. (2006). Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: Uma Pesquisa no Setor Hoteleiro do Nordeste Brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 25–43.
- Li, M., Ning, X., Li, M., & Xu, Y. (2017). An approach to the evaluation of the quality of accounting information based on relative entropy in fuzzy linguistic environments. *Entropy*, 19(4). <https://doi.org/10.3390/e19040152>
- Lima, G. A. S. F. de, Egito, M. O. T. do, & Silva, J. D. G. da. (2004). Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. *Revista Contabilidade & Finanças, unico*, 106–115. Retrieved from 15197077
- Lunkes, R. J. (2009). Informações de Custos : um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis - SC. *Turismo Em Análise*, 20(2), 345–368.
- Lunkes, R. J., & Rosa, F. S. da. (2012). *Gestão Hoteleira*. Curitiba: Juruá.
- Mader, R., Cunto, K. Di, & Guichardo, G. (2017). *Hotelaria em números: Brasil 2017*. São Paulo.
- Mader, R., Cunto, K. Di, Michels, K., & Gorenstein, E. (2016). *Hotelaria em números: Brasil 2016*. JLL Hotels & Hospitality Group.
- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89–114. <https://doi.org/10.2308/bria-50333>
- Makrigiannakis, G., & Soteriades, M. (2007). Management Accounting in the Hotel Business. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8(4), 47–76. https://doi.org/10.1300/J149v08n04_03
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Marotti, J., Pucci, A., Galhardo, M., Furuyama, R. J., & Campos, T. N. De. (2008). Amostragem em pesquisa clínica: tamanho da amostra sampling in clinical research: sample's size, 20(2), 186–194.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. (Atlas, Ed.) (2ªed). São Paulo.
- Mazzioni, S., & Klann, R. C. (2018). Aspects of the quality of accounting in the international context. *Review of Business Management*, 20(1), 92–111. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v20i1.2630>
- McManus, L. (2013). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33(1), 140–152. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2012.07.007>
- Merkel-Davies, D. M., & Brennan, N. M. (2017). A theoretical framework of external accounting communication: Research perspectives, traditions, and theories. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(2), 433–469. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>
- Ministério do Turismo do Brasil (MTUR). (2018). CadasTur (1ºsem.). Retrieved from <http://dados.turismo.gov.br/cadastur>

- O'Neill, J. W. (2011). Hotel Occupancy: Is the Three-Year Stabilization Assumption Justified? *Cornell Hospitality Quarterly*, 52(2), 176–180. <https://doi.org/10.1177/1938965510393733>
- Park, K., & Jang, S. (Shawn). (2014). Hospitality finance and managerial accounting research. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 26(5), 751–777. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0554>
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756–767. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0582>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2007). Cost accounting in greek hotel enterprises: an empirical approach. *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2(2), 39–59.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009a). A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28(2), 263–271. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2008.09.002>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009b). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98. <https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
- Pendlebury, M. W. (1980). the Application of Information Theory To Accounting for Groups of Companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 7(1), 105–117. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1980.tb00201.x>
- Pinheiro, J. de Q., Farias, T. M., & Abe-lima, J. Y. (2013). Painel de Especialistas e Estratégia Multimétodos: Reflexões, Exemplos, Perspectivas. *Psico*, 44(2), 184–192.
- Project Management Institute. (2013). *Um guia do conhecimento em gerenciamento de projetos (Guia PMBOK®)* (5th ed.). São Paulo: Saraiva.
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2007). A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 5(10), 121–143.
- Raupp, F. M., & Sousa, M. C. T. de. (2013). Gestão de Custos em Serviços de Hospedagem por meio do Custeio por Absorção. *248 FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão*, 16(2), 248–264.
- Reisman, A. (1988). On Alternative Strategies for Doing Research in the Management and Social Sciences. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 35(4), 215–220. <https://doi.org/10.1109/17.7443>
- Ribeiro, E. M. S., & Prativiera, G. A. (2014). Information theoretic approach for accounting classification. *Physica A: Statistical Mechanics and Its Applications*, 416, 651–660. <https://doi.org/10.1016/j.physa.2014.09.014>
- Rocha, W., & Borinelli, M. L. (2007). Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. *Revista Contemporânea de Contabilidade - RCC*, 1(7), 145–165.
- Rodrigues, L. A., Braun, D. R., Mirek, Z. M., Carvalho, C. T. de, & Fengler, D. (2014). Contabilidade de custos como uma ferramenta gerencial aplicada a atividade hoteleira: estudo de caso aplicado a um hotel situado na região das missões - RS. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*, 4(2), 384–400.

- Romano, P., & Formentini, M. (2012). Designing and implementing open book accounting in buyersupplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. *International Journal of Production Economics*, 137(1), 68–83. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2012.01.013>
- Ross, J. F. (2016). The information content of accounting reports: An information theory perspective. *Information (Switzerland)*, 7(3), 1–23. <https://doi.org/10.3390/info7030048>
- Rutherford, D. (2004). *Hotel: gerenciamento e operações* (2ª ed.). São Paulo: Roca.
- Sadia, F., & Hossain, S. S. (2014). Contrast of Bayesian and Classical Sample Size Determination. *Journal of Modern Applied Statistical Methods*, 13(2), 420–431. <https://doi.org/10.22237/jmasm/1414815720>
- Schiffauerova, A., & Thomson, V. (2006). A review of research on cost of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23(6), 647–669. <https://doi.org/10.1108/02656710610672470>
- Schoute, M. (2009). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *British Accounting Review*, 41(4), 208–226. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2009.10.001>
- Sevim, A., & Korkmaz, E. (2014). Cost Management Practices in the Hospitality Industry : The Case of the Turkish Hotel Industry. *International Journal of Arts and Commerce*, 3(9), 159–167.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). Strategic cost management -The new tool for competitive advantage. In *Free Press* (p. 271).
- Shannon, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. *The Bell System Technical Journal*, 27, 379–423. <https://doi.org/10.1145/584091.584093>
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101–130. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0183>
- Shoemaker, P. J., Tankard Jr., J. W., & Lasorsa, D. L. (2004). *How to build social science theories*. Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Souza, G. E., Anzilago, M., & Beuren, I. M. (2017). Efeito da Percepção Habilitante dos Sistemas de Custeio pelos Gestores no Desempenho de suas Tarefas. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 20(3), 416–441.
- Thornton, D. B. (1979). The economics of uncertainty vs the economics of information skepticist positivist. *Accounting, Organizations and Society*, 4(3), 211–233.
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, C. X. (2006). Doing Management Accounting Survey Research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 445–478. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01018-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01018-2)
- Vieira, W. Q., & Souza, M. J. B. de. (2005). Gestão de Custos nos Hotéis de Lazer da Região Sul do Brasil. *Turismo - Visão e Ação*, 7(3), 427–438.
- World Travel and Tourism Council. (2018). Travel & Tourism Economic Impact 2018.
- Yamaji, H. (2005). Accounting discourse as a process of implanting a social consciousness into the public mind. A re-reading of American accounting theories as mythology. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 137–150. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00036-4](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00036-4)

APÊNDICES

Apêndice I – Tabela Geral das Informações de Custos provenientes de artefatos de Gestão de Custos

Classe	Artefato	Referências Básicas	(A) Variável/Objeto mensurado	(B) Instrumento/Critério de mensuração	(C = A + B) Descrição da informação	Informação no questionário Questão Geral: <i><u>Em que extensão você utiliza da informação:</u></i>	Informações Complementares no questionário (Quando necessário)
Mensuração/Custeio	Custeio por Absorção	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis e fixos	Valor de todos os custos variáveis e fixos de um produto/serviço.	Valor de custo da diária, incluindo todos os custos variáveis e fixos, e somente eles.	
Mensuração/Custeio	Custeio Variável	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos variáveis	Valor de todos os custos variáveis de um produto/serviço.	Valor de custo da diária, incluindo todos os custos variáveis, e somente eles.	
Mensuração/Custeio	Custeio Pleno (Absorção Total)	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos e despesas, variáveis e fixos	Valor de todos os custos, variáveis e fixos, e despesas fixas de um produto/serviço.	Valor de custo da diária, incluindo todos os custos e despesas, sejam variáveis ou fixos.	
Mensuração/Custeio	Custeio <i>Throughput (TOC)</i>	Fisher and Krumwiede (2012)	Custo do produto/serviço	Somatório de todos os custos diretos de materiais	Valor de todos os custos com materiais diretos consumidos na produção de um produto/serviço.	Valor de custo da diária, incluindo apenas custos diretos de materiais.	
Mensuração/Custeio	Custeio Baseado em Atividades	Martins e Rocha (2015)	Custo do produto/serviço	Somatório do custo das atividades consumidas para produção do produto/serviço	Valor do custo de um produto/serviço, mensurado pela soma do custo das atividades consumidas.	Valor de custo da diária, mensurado pela soma dos custos das atividades realizadas.	Atividades são os serviços realizados pelo hotel (ex. Reposição de frigobar, Limpeza das UH's, Emissão de NF's etc...)
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Gestão Baseada em Atividades	Hansen and Mowen (2001), Martins e Rocha (2015)	Custo da atividade	Somatório do custo dos recursos consumidos para execução da atividade	Valor do custo da atividade, mensurado pela soma do custo dos recursos consumidos.	Valor do custo da atividade, mensurado pela soma dos custos dos recursos consumidos por esta atividade.	Atividades são os serviços realizados pelo hotel (ex. Reposição de frigobar, Limpeza das UH's, Emissão de NF's etc...)
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen and Mowen (2001)	Taxa de mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Volume/montante de vendas para se obter resultado operacional igual a zero, ou determinado nível de lucro esperado	Taxa mínima de vendas necessária para que a organização atinja o nível de lucro esperado.	Quantidade de venda de diárias (ou Taxa média de ocupação) mínima necessária para que a organização atinja o nível de lucro esperado.	
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen and Mowen (2001)	Margem de contribuição	Preço de venda estimado/praticado de um produto/serviço subtraído dos custos/despesas variáveis	Valor da margem de contribuição do produto/serviço, mensurada pelo valor de venda estimado/praticado subtraído dos custos e despesas variáveis.	Valor da margem de contribuição da diária, mensurada pelo valor de venda estimado/praticado subtraído dos custos e despesas variáveis.	
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Custo-Volume-Lucro	Hansen and Mowen (2001)	Margem de segurança operacional	Volume/percentual do total de vendas realizados acima da taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Margem de segurança operacional, mensurada pelo volume/percentual do total de vendas que foram realizadas a maior do que a taxa mínima de vendas/Ponto de equilíbrio	Quantidade/percentual do total de diárias vendidas a maior do que a taxa mínima de ocupação.	

Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Custo-Volume-Lucro	Martins (2003)	Grau de alavancagem operacional	Percentual de variação do lucro em função da variação de um ponto percentual nas vendas de um produto/serviço	Grau de alavancagem operacional, mensurado pelo percentual de variação percebido no lucro em função da variação de um ponto percentual no volume de vendas de um produto/serviço	Grau de alavancagem operacional, mensurado pelo percentual de variação percebido no lucro em função da variação de um ponto percentual na taxa de ocupação.	
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Vertical	Horngren, Rajan, and Datar (2015)	Participação dos custos e/ou despesas	Percentual de participação de um determinado elemento de custo/despesa em relação ao custo/despesa total ou subtotal (parcial)	Percentual de participação de cada elemento de custo na composição do custo total/subtotal.	Percentual de participação de cada elemento de custo (Ex. materiais, mão de obra e outros) na composição do custo total.	
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise Horizontal	Horngren, Rajan, and Datar (2015)	Comportamento dos custos e/ou despesas no tempo	Percentual de variação de um elemento de custo/despesa em relação a ele mesmo em períodos anteriores	Variação percentual dos custos/despesas ao longo do tempo.	Variação percentual dos custos/despesas ao longo do tempo.	
Gestão Operacional de Custos/Tradicionais	Análise e Gestão do Custo Padrão	Hansen and Mowen (2001)	Custo Permitido do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis estimados/projetados de um produto/serviço.	Estimativa/projeção do valor de custo da diária, incluindo custos e/ou despesas.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão dos Custos Logísticos	Amaral e Guerreiro (2014)	Custo das operações logísticas	Somatório dos custos e despesas incorridos para determinado nível de serviço.	Valor dos custos e despesas incorridos para garantir determinado nível de serviço.	Valor dos custos e despesas incorridos no transporte, acondicionamento e movimentação interna de produtos e pessoas.	Exemplos: Custo de recepção dos hóspedes no aeroporto e traslado ao Hotel, custo de movimentação das peças de cama e banho usadas para a lavanderia etc...
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Análise de Custos de Cadeias de Valor	Rocha e Borinelli (2007)	Custo da cadeia de valor	Somatório dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor	Valor dos custos e despesas segregados por etapa da cadeia de valor de um produto/serviço.	Valor dos custos e despesas de cada etapa da cadeia de valor de um hotel.	Exemplos: Empresa de Turismo , Cia. Aérea, Cia. Translados etc...
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão de Livros Abertos	Agndal and Nilsson (2010)	Acesso/Disponibilização de informações de custos entre entidades	Existência, ou não, de troca de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes	Acesso e/ou disponibilização de informações de custos entre a entidade e seus fornecedores e clientes.	Informações de custos captadas de seus fornecedores ou disponibilizadas pela sua organização a estes.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão de Custos Interorganizacionais	Agndal and Nilsson (2009)	Custo de ações/gestão conjunta	Somatório dos custos e despesas de ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes	Valor estimado dos custos e despesas de possíveis ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes.	Valor dos custos e despesas estimado de possíveis ações/gestão conjunta de custos entre a organização e seus fornecedores e/ou clientes.	Ex. Custos de implementação de uma ação de marketing promocional conjunta entre o hotel e um cliente que está organizando um evento.

Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida	Hansen and Mowen (2001)	Custo por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Somatório dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização, segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço	Valor dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização segregados por etapa do ciclo de vida do produto/serviço.	Valor dos custos e despesas a serem incorridos, ou já incorridos, pela organização segregados por etapa do ciclo de vida da UH.	Ciclo de vida de um produto compreende desde a concepção até a destinação final/descarte de um produto/serviço. Ex. Para uma UH podemos dizer que um ciclo de vida básico consideraria as etapas de: i.Projeto, ii.Implantação, iii.Maturidade, e, iv.Desativação/retrofit
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão e Mensuração de Custos para Servir	Horngren, Rajan, and Datar (2015)	Custo para se atender ao cliente ou segmento de mercado	Somatório dos custos e despesas incorridos para atender um determinado cliente ou segmento de mercado	Valor dos custos e despesas incorridos para atender um cliente e/ou segmento de mercado.	Valor dos custos e despesas segregados por clientes ou grupo de clientes.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão do Custo Total para os Consumidores	Ellram (1993)	Custo do produto/serviço durante toda sua vida útil	Somatório dos custos e despesas incorridos pelo consumidor ao longo da vida útil do produto/serviço adquirido	Valor dos demais custos e despesas incorridos pelo cliente em função da aquisição do produto/serviço.	Valor dos demais custos e despesas incorridos pelo cliente em função de sua estadia (Ex. Viagem, traslado, alimentação,...).	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Análise de Custos de Concorrentes	Horngren, Rajan, and Datar (2015)	Custo do produto/serviço do concorrente	Somatório da estimativa dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis do concorrente.	Valor estimado dos custos e despesas de empresas/produtos concorrentes e/ou similares.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Custo máximo admissível do produto/serviço	Preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto/serviço subtraído dos tributos sobre a venda e da margem de lucro objetivada	Valor máximo do custo do produto/serviço para obter-se a margem de lucro objetivada pela organização praticando-se o preço que o mercado sinaliza estar disposto a pagar.	Valor máximo do custo da diária, estimado com base no preço de mercado da diária e margem de lucro objetivada para a diária.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Custo dos atributos do produto/serviço	Somatório dos custos/despesas de cada atributo do produto/serviço	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis segregados por atributo do produto/serviço	Valor estimado dos custos/despesas fixos/variáveis segregados por atributo da UH.	Atributos são características do produto percebidas como fontes de valor pelo cliente. Exemplos para uma UH: "Confortável", "Alegre", "Espaçosa" etc...
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão do Custo Alvo	Hansen and Mowen (2001)	Índice de valor dos atributos do produto/serviço	Grau de importância atribuído pelo cliente a cada atributo do produto/serviço	Grau de importância do atributo do produto/serviço na percepção de valor do cliente.	Grau de importância do atributo da UH na percepção de valor do cliente.	Atributos são características do produto percebidas como fontes de valor pelo cliente. Exemplos para uma UH: "Confortável", "Alegre", "Espaçosa" etc...
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão Baseada em Atividades	Shank and Govindarajan (1989)	Atividades que agregam/não agregam valor	Existência, ou não, de atribuição de valor pelo cliente ao produto em função da atividade	Identificação das atividades que agregam, ou não, valor na percepção do cliente	Identificação das atividades que agregam, ou não, valor na percepção do cliente.	
Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade	Schiffauerova and Thomson (2006)	Custos de prevenção e controle	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas do produto/serviço	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas nas operações.	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas nos processos e operações.	Ex. Custo com treinamentos, custo com planejamento dos cardápios em função do número e características dos hóspedes etc...

Gestão Estratégica de Custos/Modernos	Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade	Schiffauerova and Thomson (2006)	Custos de falha	Somatório dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para retificação de falhas.	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para a reparação de falhas.	Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos em razão da existência de falhas nos processos e operações.	Ex. Custo com a verificação se a UH está pronta para entrada do hóspede
---------------------------------------	---	----------------------------------	-----------------	--	--	--	---

APÊNDICE II

Carta convite participação na pesquisa

Prezado(s) Gestor(es) Hoteleiro(s),

Gostaríamos de convidá-los a participar da ***Pesquisa: "Observação sobre a utilização das informações de custos pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria"***.

Esta pesquisa é desenvolvida no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP), sob orientação do Prof. Dr. Márcio Borinelli, e tem como objetivo geral identificar a intensidade de uso dos artefatos de Gestão de Custos pelos gestores hoteleiros em suas tomadas de decisões.

Em atenção à natureza das perguntas, pedimos que o questionário seja preenchido pelo Gestor de operações da unidade, ou função próxima. Para participar da pesquisa basta acessar o link abaixo:

[link individual para rastreamento e acompanhamento das respostas]

A duração do questionário é estimada em 20 (vinte) minutos, podendo sua aplicação ser paralisada e retomada conforme conveniência do participante.

Somos gratos por sua participação! Ela é essencial para podermos identificar a situação atual da Gestão de Custos na hotelaria brasileira e avançarmos com o desenvolvimento de novas técnicas para auxiliar os gestores neste mercado tão competitivo.

Em caso de dúvida e observações, fico à disposição para contato pelo e-mail cstruckas@usp.br ou pelo cel.: (16) 97407-8330.

Grato,

Carlos Simão Struckas Filho - Mestrando no PPGCC FEA/USP
Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli

APÊNDICE III

Instrumento de Coleta de Dados – Questionário

Uso das informações de Custos nas decisões do setor hoteleiro

Página 1

Olá!

Muito obrigado pela sua participação, a expectativa de duração máxima de nossa pesquisa é de 20 minutos.

Caso precise, você pode interromper esta pesquisa a qualquer momento e retomar de onde parou. Para isto basta anotar seu código, que aparecerá no topo da página do seu lado direito.

Ao contribuir com esta pesquisa você estará auxiliando a compreendermos melhor o funcionamento da gestão de custos no setor hoteleiro, permitindo o desenvolvimento de sistemas mais econômicos e eficientes para utilização no setor.

Ressaltamos que as informações coletadas por essa pesquisa serão sempre apresentada de forma agregada, garantindo o anonimato dos respondentes. A qualquer momento é facultado ao participante se retirar da pesquisa, sendo nestes casos descartados todos os dados coletados; para tanto pedimos realizar a indicação no campo de observações ao final da pesquisa.

Tendo qualquer alguma dúvida ou problema no preenchimento deste questionário fique a vontade para entrar em contato conosco:

Carlos S. Struckas Filho

email: cstruckas@usp.br

Tel: (16) 97407-8330

Novamente, muito obrigado!

Página 2

Alguns combinados antes de iniciarmos a pesquisa

O próximo bloco de questões visa compreender a utilidade das informações de custos no dia a dia de seu negócio.

Para tanto gostaríamos de alinhar com você o entendimento dos seguintes conceitos:

Decisões Operacionais

Decisões voltadas a eficiência dos processos, direcionadas principalmente as operações do dia a dia do negócio e de efeito no curto prazo. podendo ser redirecionadas com maior facilidade.

Exemplos: Definição de capacidade ociosa, dimensionamento das equipes de trabalho, definição de estoques, desenho de processos etc.

Decisões Estratégicas

Decisões voltadas ao posicionamento estratégico da empresa e possuem efeito no longo prazo, sendo capazes de afetar tanto o ambiente interno como externo da organização.

Exemplos: Alocação de recursos e política de investimento, definição do mercado alvo, definição do mix de produtos, política de benefícios para mão de obra, etc.

Intensidade de uso da informação

Frequência com que você atualiza ou busca no sistema por uma informação para dar suporte a sua tomada de decisão.

Não Disponível

Assinale esta opção quando a informação de custo não for calculada em sua organização, ou, caso não seja disponibilizada para seu departamento.

UH – Unidade Habitacional

Alojamento padrão fornecido pelo estabelecimento: Ex. Quarto, chalê, leito, etc...

Diária

Conjunto de serviços prestados pelo Hotel em razão da locação da UH, considerando todos serviços adicionais oferecidos no preço e período de venda padrão. Ex: Café da manhã, lazer infantil, bebidas, etc...

Indique com que intensidade você utiliza do "Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para prevenção e controle de falhas nos processos e operações" em suas: *

Ex. Custo com treinamentos, custo com planejamento dos cardápios em função do número e características dos hóspedes etc...

	Não Utilizo 0	1	2	3	4	5	Utilizo Intensamente 6	Não Disponível
Decisões Operacionais	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Decisões Estratégicas	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Indique com que intensidade você utiliza do "Valor dos custos/despesas fixos/variáveis incorridos para a reparação de falhas nos processos e operações" em suas: *

Ex. Alocação de hóspede em quarto superior ao da reserva, devido indisponibilidade; Disponibilização de cortesias à hóspedes insatisfeitos.

	Não Utilizo 0	1	2	3	4	5	Utilizo Intensamente 6	Não Disponível
Decisões Operacionais	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Decisões Estratégicas	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Dados do Respondente

Agora gostaríamos de saber um pouco mais sobre seu hotel e você.

Em que estado brasileiro está localizado o hotel? *

Qual o porte da empresa? *

☐ Micro
 ☐ Pequeno
 ☐ Médio/Grande

Quantidade de quartos (UH's) do hotel?

apenas números

Quantidade de camas/leitos do hotel?

apenas números

Há quantos anos o hotel se encontra em operação? *

Qual o nº do CNPJ de sua empresa?

Esse dado será mantido em sigilo e servirá para cadastro e conferência da inexistência de duplicidade de respostas, embora relevante seu fornecimento não é obrigatório à participação na pesquisa.

Agora gostaria de fazer algumas perguntas sobre você,

Qual a sua escolaridade?

Caso possua ensino superior, qual sua formação?

- ☐ Turismo
- ☐ Hotelaria
- ☐ Administração
- ☐ Contabilidade

☐ outra:

Qual cargo ocupa na organização? *

☐ Gestor de Operações	☐ Gerente Marketing	☐ Gerente de Alimentos e Bebidas
☐ Gerente Geral	☐ Gerente de Compras	☐ Controller
☐ outro: ____		

Caso queira receber os resultados desta pesquisa basta inserir seu email no campo abaixo.

Muito Obrigado pela sua participação, caso tenha algum comentário, crítica ou sugestão por favor informe-nos pelo campo abaixo.