

Universidade de São Paulo  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Contabilidade e Atuária

**Contribuição ao Estudo de Indicadores de  
Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros, sob  
o Enfoque da Gestão Estratégica**

ANEIDE OLIVEIRA ARAUJO

Orientador: Prof. Dr. Masayuki Nakagawa  
Co-Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo  
2001

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Jacques Marcovitch

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Eliseu Martins

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Universidade de São Paulo  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Contabilidade e Atuária

**Contribuição ao Estudo de Indicadores  
Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros, sob  
o Enfoque da Gestão Estratégica**

Tese apresentada à Faculdade de Economia,  
Administração e Contabilidade da  
Universidade de São Paulo, como parte dos  
requisitos para a obtenção do Título de  
Doutor em Controladoria e Contabilidade

ANEIDE OLIVEIRA ARAUJO

Orientador: Prof. Dr. Masayuki Nakagawa  
Co-orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo  
2001

## FICHA CATALOGRÁFICA

Araujo, Aneide Oliveira

Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica / Aneide Oliveira Araujo. \_\_ São Paulo : FEA/ USP, 2001.  
160 p.

Tese - Doutorado  
Bibliografia

1. Contabilidade gerencial 2. Hotéis e restaurantes – Administração 3. Indicadores de desempenho I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP

CDD – 658.151

Dedico aos meus pais João Ferreira e Erundina (*in memoriam*)

## **Agradecimentos**

Neste momento tão especial tenho a incomensurável alegria de agradecer a Deus pela vida e pelo privilégio de conhecer tantas pessoas que contribuíram para que eu chegasse aqui e que, ainda que não sejam citadas nesta página, merecem a minha sincera gratidão.

Sendo Ele magnânimo e misericordioso houve por bem, além de dar-me a vida, a fez maravilhosa e saudável, colocando no meu caminho muitas oportunidades de aprender e crescer como pessoa. Deu-me, ainda, tantos amigos. Alguns doutos e outros nem tanto. Todos que me ajudaram a vencer dificuldades, comemorar descobertas, trilhar caminhos desconhecidos.

Muito obrigada, Meu Deus, por ter-me permitido conhecer as pessoas às quais também agradeço.

Ao meu orientador Prof. Dr. Masayuki Nakagawa que há muito, quando ainda era sua aluna no Mestrado, tem influenciado e aguçado meus sentidos e vontade de estudar.

Ao Prof. Dr. Welington Rocha, que ao aceitar a co-orientação deste trabalho me privilegiou com a sua dedicação irrestrita. A sua crítica minuciosa inspirou-me a segurança necessária para enfrentar os desafios de um empreendimento desta responsabilidade. Agradeço-lhe, também, as palavras de incentivo que me impulsionaram a continuar quando algumas barreiras me pareceram difíceis de transpor.

Ao Prof. Dr. Adalberto A. Fischmann cujos comentários e questionamentos no Exame de Qualificação além tornar este trabalho muito melhor, me estimulou a realizar novas pesquisas nesta área.

Aos colegas de curso, aos professores e funcionários da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo,

especialmente aos da Biblioteca, UPD, Secretaria de Pós-Graduação e Departamento de Contabilidade e Atuária.

Aos alunos, aos professores e funcionários da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, e em particular aos colegas do Departamento de Ciências Contábeis. A Prof<sup>a</sup> Maria Lúcia Viana, a Prof<sup>a</sup> Dra Maria Arlete Duarte Araújo e os outros amigos do Centro do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, do Centro de Ciências Humanas e Filosofia, assim como os da Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa.

À Capes cujo financiamento viabilizou a minha dedicação integral a realização deste trabalho.

Aos estabelecimentos hoteleiros, através dos seus gerentes, à Associação Brasileira de Restaurantes e Hóteis (ABIH) - Secção de Sergipe, ao SEBRAE/RN, e ao SEBRAE/SE que colaboraram com informações sobre a atividade hoteleira, opiniões e sugestões valiosas para o direcionamento do estudo.

À Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Maria das Graças de Menezes Venâncio Paiva, SEBRAE-RN, que me privilegiou com sua atenção na discussão das primeiras idéias sobre a elaboração deste trabalho.

Aos amigos Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Joanília Neide Salles Cia, FGV e Prof. Dr. José Augusto Veiga da Costa Marques, UFRJ que, generosamente, me propiciaram a sua crítica, tão importante na tarefa solitária de um pesquisador.

Aos demais amigos agradeço o maravilhoso convívio social que tive o privilégio de desfrutar

Aos irmãos e sobrinhos pelo carinho e compreensão incondicional.

## RESUMO

Este estudo é resultado de uma investigação interdisciplinar relacionada à gestão estratégica, nas áreas de hotelaria e custos. Examina o papel da gestão de operações de empreendimentos hoteleiros como forma de atingir os objetivos estratégicos destas organizações. A estratégia empresarial abordada nos níveis corporativo, da unidade de negócios e funcional, evidencia a necessidade de implementar e monitorar iniciativas de melhorias operacionais. A contribuição de contabilidade gerencial para a implementação e monitoramento de iniciativas de melhorias operacionais é examinada à luz dos conceitos da gestão estratégica de custos como forma de otimizar a utilização dos recursos e garantir a satisfação dos interesses dos diversos *stakeholders*. Princípios gerais da gestão de desempenho são abordados como forma de criar um arcabouço conceitual na elaboração de indicadores que atendam os requisitos de informação para orientar o processo de gestão. Conceitos da gestão do fluxo logístico são utilizados para apoiar a compreensão e desenvolvimento de habilidades essenciais que visam a capacitar a empresa para enfrentar o mercado competitivo. Para ilustrar esta abordagem utiliza-se o exemplo do HOTEL, no qual delineiam-se passos para a elaboração e proposta de indicadores específicos do método competitivo identificado como excelência em governança, o qual se baseia no uso dos princípios da logística moderna com o objetivo de obter melhorias no nível de serviço e redução de custos. A proposta de indicadores procura estabelecer o alinhamento das metas operacionais à estratégia do empreendimento, sob as perspectivas econômica e mercadológica, essenciais à sobrevivência e ao sucesso dos negócios em geral.



## ABSTRACT

This study is the result of an interdisciplinary investigation related to strategic management, in the area of hospitality and costs. It examines the role of the administration of operations in hotel firms in order to reach the strategic objectives. The managerial strategy in corporate level, in unit of businesses level and in functional level, emphasizes the need of implementing and monitoring initiatives of operational improvements. The contribution of the managerial accounting for the implementation and monitoring of these initiatives is examined according to concepts of cost strategic management as a way of optimizing the use of the resources and to assuring the satisfaction of several stakeholders interests. Basic principles of performance administration are analyzed to build up a conceptual framework to elaborate indicators that support the information requirements to guide the administration process. Management logistics concepts are used to support the understanding and the development of essential abilities that aim at enabling the company to face the competitive market. HOTEL's example is used to illustrate this approach, in which steps are delineated to elaborate and suggest specific indicators of the competitive method identified as excellence in hotel's housekeeping, based in the use of principles of modern logistics with the purpose of obtain improvements in level service and costs reductions. The purpose of indicators tries to establish the alignment between operational goals and organizational strategy under economical and marketing perspectives, essential to the survival and to the success of businesses in general.

## SUMÁRIO

1 - PROBLEMA .....	1
1.1 - Introdução .....	1
1.2. - Objetivos e Questões a serem respondidas. ....	3
1.3 – Hipóteses e Suposições.....	4
1.4 - Delimitação do Estudo .....	5
1.5 – Relevância do Estudo .....	7
1.6 – Termos e Expressões Relevantes.....	8
2 – REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 – Gestão de Empreendimentos Hoteleiros.....	11
2.1.1 – Estratégia das Operações .....	14
2.1.2 – Operações em Hotelaria.....	23
2.1.3 – Operações Logísticas.....	28
2.1.4 – Logística Integrada das Operações em Hotelaria .....	42
2.2 - Contabilidade Gerencial com Enfoque Estratégico .....	45
2.2.1 – Gestão de Custos para a Competitividade .....	49
2.2.2 – Gestão Estratégica de Custos.....	61
2.2.3 – Contabilidade Gerencial em Hotéis.....	70
2.3 – Gestão de Desempenhos .....	77
2.3.1 – Mensuração de Desempenhos .....	80
2.3.2 – Desempenho Logístico .....	89
2.3.3 – Indicadores de Desempenhos .....	100
3 - METODOLOGIA .....	105
3.1.- Considerações sobre o Método .....	106
3.2.- Etapas de Desenvolvimento .....	107
3.3.- Descrição do Contexto da Pesquisa e Escolha dos Participantes.....	110
3.4.- Limitações .....	112
4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	113
4.1 - Resultado da Investigação Teórica.....	113
4.1.1 – Definição da Estratégia.....	113
4.1.2 – Mensuração da Iniciativa Estratégica.....	115
4.1.3 – Definição de Indicadores .....	116
4.2 - Resultado da Investigação Empírica .....	117
4.3 - O Caso do HOTEL.....	119
4.3.1 – Estratégia Empresarial .....	120
4.3.2 – Estratégia das Unidades de Negócios.....	121
4.3.3 – Estratégia Funcional .....	121
4.3.4 – Método Competitivo.....	122
4.3.5 - Metas Estratégicas.....	128
4.3.6 - Avaliação da Implementação da Excelência em Governança no HOTEL	135
5 – CONCLUSÃO .....	137
5.1 – Solução ao Problema de Pesquisa .....	139
5.2 – A Contribuição da Gestão Logística.....	140
5.3 – Recomendações .....	141
6 – BIBLIOGRAFIA .....	143
APÊNDICE .....	154

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Planejamento Estratégico Global .....	16
Figura 2: Fluxo do Processo de Serviço .....	19
Figura 3: Modelo de Competências do Empreendimento .....	21
Figura 4: Logística Empresarial .....	33
Figura 5: Planejamento de Recursos Logísticos.....	41
Figura 6: Fluxo Logístico de um Hotel .....	44
Figura 7: Sistema de Valor Genérico .....	57
Figura 8: Sistema de Valor da Atividade Hoteleira.....	75
Figura 9: Diagrama do Sistema de Gestão .....	82
Figura 10: Fluxo de Informações e Níveis de Mensuração .....	94
Figura 11: Círculo Hermenêutico .....	108
Figura 12: Esquema de Elaboração dos Indicadores de Desempenho do HOTEL .....	114
Figura 13: Estratégia do Hotel.....	122
Figura 14: Atividades Logísticas para Execução da Governança .....	123
Figura 15: Contribuição da Gestão Logística para o Resultado do HOTEL.....	124
Figura 16: Diagrama do Processo de Governança.....	128

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estratégia Competitiva das Redes Multinacionais .....	14
Quadro 2: Administração Estratégica e Informação Contábil .....	48
Quadro 3: Elementos e Serviços da Cadeia de valor .....	65
Quadro 4: Mapeamento de Receitas, Custos e Ativos .....	76
Quadro 5: Dimensões das Medidas de Avaliação de Desempenho .....	88
Quadro 6: Estrutura Métrica da Cadeia de Suprimento Integrada .....	91
Quadro 7: Exemplos de Medidas de Desempenho .....	103

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Projeção da Quantidade Média de Apartamentos Arrumados por Jornada de Trabalho de uma Camareira .....	129
Tabela 2: Projeção dos Índices de Reprovação de Clientes e Inspeção .....	130
Tabela 3: Projeção dos Níveis de Ocupação e Produtividade da Governança .....	132
Tabela 4: Projeção dos Custos da Governança, em reais .....	133
Tabela 5: Projeção do Valor Criado pela Governança, em reais.....	134
Tabela 6: Objetivos e Metas Estratégicas para a Governança do HOTEL®.....	135
Tabela 7: Comparação entre as Metas e Realizado na Primeira Avaliação Parcial .....	136

# **1 - PROBLEMA**

## **1.1 - INTRODUÇÃO**

Por força das mudanças que vem ocorrendo no ambiente de negócios a contabilidade gerencial tem sido forçada a adaptar-se para atender à demanda dos gestores, que têm assumido uma atitude estratégica. A integração da contabilidade à estratégia empresarial tem sido discutida por acadêmicos, consultores e praticantes, que defendem um papel mais efetivo desta área do conhecimento no processo de definição de estratégias, controle e revisão.

Argumenta-se que, para apoiar o processo estratégico, deveria existir um sistema capaz de fornecer informações sobre a concorrência e sobre fatores geradores de sucesso que, indicados, avaliados e monitorados, constituem elementos essenciais para se atingirem as metas estratégicas e para aumentar a eficácia organizacional.

A necessidade de inter-relação entre os elementos eficácia organizacional, fatores críticos de sucesso e medidas de desempenho tem sido largamente reconhecida. No entanto, a implementação dessa integração pode apresentar alguns problemas, relacionados com a definição precisa desses elementos como objetos de mensuração, que podem ser influenciados por outros fatores, tais como: cultura da empresa, condições mercadológicas, tecnologia das operações, etc.

A eficácia da organização é atingida quando, através de um conjunto de ações coordenadas, os gestores conseguem realizar as metas e objetivos do empreendimento, estabelecidos com base no conjunto de crenças e valores que definem a missão.

Os objetivos e metas são perseguidos levando-se em conta fatores críticos de sucesso, tendo em vista que a missão da empresa se caracteriza pela

vontade dos seus proprietários ou de seus principais executivos, de satisfazer as necessidades dos clientes e, desta forma, maximizar sua riqueza. Estes fatores são os elementos do processo de gestão que respondem diretamente pela capacidade da empresa de proporcionar esta satisfação.

Estudar o processo de gestão estratégica da hotelaria tornou-se importante para gestores e estudiosos graças às características específicas do segmento no que se refere às relações entre demanda, oferta e tecnologia, que exigem dos gestores agir e pensar estrategicamente, seja oferecendo promoções e rapidez nos serviços, seja implementando programas de melhoria.

A ação estratégica requer a realização de escolhas baseadas em ocorrências externas à empresa nas quais se identificam as oportunidades e ameaças do ambiente da firma, e em ocorrências internas, sobre as quais devem ser tomadas decisões quanto aos investimentos em métodos competitivos - pacote de produtos e serviços - que capacitam a empresa a atingir o desejo dos seus investidores de aumentar valor.

O sucesso competitivo requer o aprimoramento do processo de gestão da qualidade dos serviços, assim como a implementação de métodos que, aos olhos do cliente, pareçam únicos e superiores aos da concorrência. Esses métodos influenciam sua decisão de repetir a experiência ou recomendá-la a terceiros, propiciando à empresa hoteleira ampliação de fluxo de caixa positivo, aumentando o valor da empresa.

Historicamente, o processo decisório tem se baseado no equilíbrio econômico das transações. Atualmente, a análise tem sido expandida para o equilíbrio estratégico, ou seja, cada empresa procura, ao mesmo tempo, ter o custo total mais baixo e colocar no mercado bens ou serviços superiores aos da concorrência; a perspectiva é, pois, de sobrevivência a longo prazo: cada

empresa desenvolve habilidades específicas que a diferencie dos seus competidores e que contém elementos econômicos e estratégicos.

O desafio está em identificar as atividades essenciais, uma vez que muitas empresas focalizam seus ativos organizacionais correntes, e não as habilidades e capacidades dos recursos que as colocam em condições de desempenhar a melhor prática e de atingir os resultados desejados.

Torna-se necessário, portanto, avaliar o desempenho dos métodos competitivos adotados a fim de que o gestor saiba *o que* e *como* aconteceu, e *o que* pode ser feito para obter melhorias contínuas. Para tanto, ele necessita de um sistema de planejamento e controle que espelhe os objetivos da organização e as estratégias competitivas, a partir de medidas de fatores quantificáveis, que podem ser comparados com o desempenho anterior e com padrões, para que se consigam situações desejáveis e tecnicamente viáveis.

Identifica-se, deste modo, a necessidade de prover os gestores de empreendimentos hoteleiros com ferramentas que os ajudem a tomar decisões oportunas e seguras a respeito dos métodos competitivos adotados.

Com este propósito em mente o problema que se coloca neste trabalho de pesquisa está relacionado com a *compreensão dos fenômenos que afetam o desempenho de uma empresa hoteleira*.

Trata-se de buscar a compreensão do arcabouço teórico, que permita orientar o desenvolvimento de sistemas integrados de informações, que tenham como objetivo apoiar o processo decisório, em um contexto estratégico.

## **1.2 - OBJETIVOS E QUESTÕES A SEREM RESPONDIDAS.**

O objetivo principal deste estudo é fornecer um referencial teórico para observação e tratamento dos fenômenos que afetam o desempenho de uma

organização hoteleira, a partir do compreensão das relações existentes entre as características ou atributos dos fenômenos e a eficácia organizacional.

Para tanto define-se como objetivos intermediários a compreensão de como:

- a) as organizações hoteleiras se capacitam para enfrentar os desafios do ambiente de acirrada competição;
- b) a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar o desempenho das organizações hoteleiras;
- c) os indicadores de desempenho podem sinalizar os níveis de eficácia organizacional alcançados pelas organizações hoteleiras.

### **1.3 – SUPOSIÇÕES**

O uso de hipótese somente é recomendado quando é possível contar com dados confiáveis e testáveis, tendo em vista tratar-se de um enunciado das relações entre variáveis. (ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSNAJDER, 1998: 158; BECKER, 1994: 45; KERLINGER, 1980: 38)

Ainda que se reconheça a contribuição da formulação de hipóteses para a objetividade desejável no processo de pesquisa, a opção por uma abordagem de investigação fenomenológica<sup>1</sup> mostrou-se mais eficaz neste campo de estudo, haja vista ainda não haver-se encontrado evidências de estudos precedentes sobre o tema.

Diante do exposto, tendo em vista o que ensina VERGARA (2000: 29), torna-se mais adequado conduzir a presente investigação com base em suposições conforme segue:

---

<sup>1</sup> Ver Capítulo III - Metodologia

- A gestão estratégica é exercida a partir de um conjunto de metas que visam orientar as decisões em direção aos objetivos organizacionais.
- Os objetivos organizacionais são definidos levando em conta oportunidades e ameaças no ambiente externo da organização, bem como os pontos fortes e fracos do seu ambiente interno.
- Oportunidades e ameaças podem sofrer alterações durante o processo de gestão e afetar a consecução dos objetivos previamente estabelecidos.
- A possibilidade de desvio em direção a meta ou mesmo um melhor aproveitamento de oportunidades deve provocar no gestor decisões que corrijam o curso das ações.
- Para identificar estas possibilidades o gestor necessita de indicadores que traduzam o significado das metas estratégicas.

#### **1.4 - DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

O foco central do presente estudo é a compreensão dos fenômenos que afetam o desempenho de uma organização hoteleira. A esta compreensão serão incorporados os conceitos da gestão estratégica e da metodologia de elaboração de indicadores de desempenho de modo a gerar um painel capaz de captar o significado das metas estratégicas e de orientar as decisões gerenciais.

O estudo se desenvolve no contexto dos empreendimentos hoteleiros, no que se refere à principal função deles, que é a hospitalidade e, mais especificamente, à tomada de decisões relacionadas à escolha, implementação e monitoramento de métodos competitivos.



A realização deste trabalho tem como premissa básica a necessidade de os gestores decidirem sobre os múltiplos fatores que afetam o resultado da organização e, por isso, precisarem acompanhar e entender seu comportamento e desempenho, para melhor administrá-los.

Neste sentido, são assumidas como premissas específicas que:

- a) este acompanhamento deve ser feito usando-se indicadores que traduzam as especificidades do seu uso;
- b) o comportamento decorre do conjunto de diretrizes estabelecidas para a sua utilização;
- c) o desempenho decorre da combinação de aspectos externos e internos no contexto da sua utilização.

Com este propósito, o foco do estudo está voltado para o processo de governança<sup>2</sup>, cujas habilidades essenciais são definidas por: flexibilidade, velocidade e consistência do atendimento. A partir desta caracterização, propõe-se um conjunto de indicadores aplicáveis a um método competitivo definido como “excelência em governança”, essencial para atingir a estratégia empresarial.

Portanto, este estudo ficará restrito ao conhecimento e às habilidades necessárias à gestão das atividades de uma organização hoteleira e à mensuração, análise e gestão estratégica de seus custos operacionais.

Não se trata, pois, de um estudo de gestão hoteleira em sua totalidade, uma vez que não se pretende aprofundar o conhecimento a respeito de outros processos essenciais, tais como: Marketing, Comunicações, Alimentos e Bebidas, dentre outros, conforme definido no item 2.1.1.

---

<sup>2</sup> Governança (housekeeping) em hotelaria distingue-se do termo governança corporativa que tem sido largamente utilizada na literatura de gestão para denotar governabilidade. Neste trabalho, trata-se de uma atividade na área de hospedagem dos empreendimentos hoteleiros. Ver detalhes no item 2.1.4 e Capítulo 4.

## **1.5 – RELEVÂNCIA DO ESTUDO**

Estudar a elaboração de indicadores de desempenho, a partir da demanda por informações que fomentam o processo de gestão estratégica, aplicado à uma das competências essenciais de um empreendimento hoteleiro, confere a este estudo o caráter de originalidade, o que justifica o desenvolvimento de uma tese de doutorado.

A indústria hoteleira tem se mostrado um importante segmento da economia em termos de movimentação de recursos, geração de empregos e, principalmente, atração de capital do mercado internacional.<sup>3</sup>

Trata-se de um segmento de grande significado sócio-econômico para o Brasil, que tem enfrentado os efeitos da internacionalização do capital e apresenta certa fragilidade, tendo em vista as tendências oligopolísticas, além de certa ineficiência interna nas organizações.

A internacionalização do turismo exige a adoção de tecnologia que aumente a eficiência e torne as organizações mais competitivas, em face do ambiente voltado para a busca de excelência.

As operações em hotéis, devido a características próprias desse tipo de negócio, dão grande ênfase às pessoas (recursos humanos) o que diminui o poder de controle, e ao contato com clientes, o que aumenta o grau de variabilidade e incerteza dos eventos.

A despeito de ser uma atividade intensiva em capital, o nível dos serviços depende essencialmente da qualidade do fator humano, das habilidades dos trabalhadores.

---

<sup>3</sup> Ver mais detalhes no item 2.1

Este estudo introduz a discussão sobre as possibilidades de aplicação de conceitos de logística em benefício do desempenho operacional na distribuição interna de serviços o que tradicionalmente têm sido utilizados com inúmeras vantagens econômicas nos setores industrial e de transportes de cargas.

Além desses fatores, um estudo detalhado, no setor hoteleiro, justifica-se pela existência de uma lacuna entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão. Trata-se de uma área instigante devido às características dos negócios e à complexidade do processo de gestão, que, como uma indústria, organiza todo um aparato físico para oferecer um produto eminentemente pessoal, um serviço.

Este trabalho contempla o estudo da Gestão Estratégica de Custos, contribuindo para o desenvolvimento de parâmetros que traduzam em termos financeiros os objetivos econômicos implícitos na estratégia empresarial, por meio dos quais as ações implementadas podem ser monitoradas e o desempenho avaliado.

A base conceitual aqui apresentada, assim como a proposição dela decorrente, permite a sua aplicação em diversas áreas em que sejam requeridos elevados níveis de serviços, que beneficiam todos os *stakeholders*, com o uso eficiente e eficaz de recursos.

## **1.6 – TERMOS E EXPRESSÕES RELEVANTES**

Considerando-se a possibilidade de um mesmo termo assumir diferentes significados dependendo do contexto em que está sendo aplicado e de concepções anteriores, segue-se um breve glossário de termos com o objetivo de se esclarecer quanto à compreensão e o sentido lógico com que os mesmos foram empregados ao longo do presente documento.

Ainda que se tenha procurado observar os conceitos consagrados pelas autoridades acadêmicas nos assuntos específicos e aplicáveis a cada situação ou circunstância implícita na sua citação, não constitui objeto deste estudo a sua transcrição integral no corpo deste trabalho.

**Atividade** – conjunto de procedimentos ou ações que a empresa desenvolve para transformar recursos em produtos ou serviços necessários para atingir os objetivos da organização.

**Competências essenciais** – habilidades específicas desenvolvidas por um empreendimento que o torna superior aos seus concorrentes em algumas atividades.

**Controle estratégico** – monitoração e avaliação do processo de gestão estratégica para melhorá-lo e assegurar um funcionamento adequado.

**Consistência** – critério de avaliação da prestação de um serviço tendo em vista que a satisfação do cliente está relacionada com a habilidade da empresa em proporcionar ao cliente a repetição de experiências bem-sucedidas.

**Desempenho** – resultado das ações empreendidas pelos gestores de uma empresa em busca de sua eficácia organizacional.

**Eficácia organizacional** – capacidade de cumprimento da missão da empresa, a partir de um conjunto adequado e consistente de decisões do seu conjunto de gestores, tendo em vista o impacto das variáveis internas e externas à organização.

**Estratégia competitiva** – definição de metas e objetivos, levando-se em conta recursos disponíveis, condições e desafios ambientais, busca de posição lucrativa e sustentável a longo prazo.

**Fatores críticos de sucesso** – parâmetros sob os quais os produtos e serviços são avaliados tendo em vista a satisfação do cliente e,

conseqüentemente, o sucesso mercadológico do empreendimento. Por exemplo: flexibilidade, velocidade, conformidade, consistência, custo, qualidade, prazo e localização.

**Gestão estratégica** – processo contínuo de integração da estrutura da empresa ao meio ambiente a partir de análise do ambiente, estabelecimento de diretrizes, formulação, implementação e controle de ações estratégicas.

**Logística** – organização e coordenação para a otimização do fluxo de bens, serviços e informações que contribuam para a eficiência e eficácia dos processos de negócios.

**Métodos competitivos** – modo único de realização de tarefas e atividades que tornam uma empresa diferente, face à concorrência e única aos olhos do cliente.

**Missão** – conjunto de propósitos de um empreendimento, relacionado ao atendimento das necessidades dos seus clientes mediante a produção e comercialização de bens e serviços.

**Operação** – conjunto de ações que se combinam para obtenção de utilidades na forma de um bem ou serviço.

**Processo** – seqüência de atividades com vistas a um resultado definido.

**Serviço superior** – serviço com elevado padrão de qualidade para atender ou superar expectativas e necessidades dos consumidores.

**Stakeholders** – todas as pessoas interessadas no desempenho dos negócios de uma organização na qual tenham, de algum modo, comprometido recursos próprios ou de terceiros. Acionistas ou proprietários, empregados, clientes, fornecedores, parceiros, governo, sindicatos, comunidade local, etc.

**Vantagem competitiva** – modo pelo qual as organizações se capacitam a enfrentar os desafios competitivos do seu ambiente.

## **2 – REFERENCIAL TEÓRICO**

O objetivo deste capítulo é apresentar e discutir os conceitos e contribuições acadêmicas que nortearam estudos recentes nas áreas de interesse deste trabalho e serão utilizados como suporte conceitual para a solução do problema enunciado na presente pesquisa.

A perspectiva adotada baseia-se na literatura nacional e internacional, com foco na atividade hoteleira, suas práticas administrativas e o papel da gestão estratégica para a otimização do potencial de lucro de um hotel, como medida de sua eficácia organizacional. Com este propósito serão discutidos os conceitos fundamentais que se seguem:

- Gestão de Empreendimentos Hoteleiros
- Contabilidade Gerencial Estratégica
- Gestão de Desempenhos.

### **2.1 – GESTÃO DE EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS**

O turismo, atividade econômica em franca expansão em todo o mundo, tem sido alvo de muitas preocupações por parte de instituições governamentais, grupos empresariais e acadêmicos, por se tratar de uma excelente fonte geradora de empregos, que atinge cerca de 10% da população economicamente ativa do mundo, segundo declarou Benjamin Cohen, vice-presidente de finanças do *Grupo Accor*, em entrevista a *Revista Exame* em 01/07/1999.

Para Cohen, os países latino-americanos, dentre eles o Brasil, mostram-se altamente promissores no que se refere ao turismo de negócios, e oferecem excelentes oportunidades de investimentos, principalmente quando se trata da

hotelaria de padrão econômico ou médio; ou seja, “mais em conta, com uma boa estrutura de acolhimento” e destinada a “homens de negócios internos”.

Pesquisa realizada por CORIOLANO (1998) revela que, nas multinacionais hoteleiras em operação no Brasil, prevalecem as estratégias de expansão apoiadas em crescimento, qualidade de produtos e serviços, e tecnologia (Quadro 1).

<b>CADEIA DE HOTÉIS</b>	<b>ESTRATÉGIA</b>
Grupo Accor	Expansão
Best Western International	Melhoria de produto
Choice International	Melhoria de marcas P&D Re-adequação das operações internacionais Alinhamento de recursos, maior autonomia e poder aos funcionários, para cumprirem as metas da companhia
Club Med	Não divulgado
Forte Plc	Crescimento
Grupo Sol	Expansão
Hilton International	Expansão
Holiday Inn Hotels	Expansão
Howard Johnson Franchising Systems	Expansão
Hyatt Hotels Corporation	Melhoria do padrão de serviço e expansão
Inter-Continental	Expansão
Marriott International	Expansão
Radisson Hotels International	Alto padrão de serviço
Renaissance Hotels	Expansão
ITT Sheraton Corporation	Expansão
Westin Hotels Resorts	Expansão

Fonte: CORIOLANO (1998)

### **QUADRO 1: ESTRATÉGIA COMPETITIVA DAS REDES MULTINACIONAIS**

A indústria hoteleira, em virtude das características a ela inerentes, requer o aprofundamento nas questões estratégicas dos seus sistemas de gestão de processos, devido às peculiaridades, conforme afirmam OLSEN *et al.* (1998: 12), tais como:

- a) equilíbrio da relação entre capital e trabalho;

- b) dispersão de estabelecimentos em diversos países;
- c) profissionalização dos processos de gestão;
- d) multiplicidade de iniciativas imobiliárias que apóiam organizações hoteleiras;
- e) curto ciclo de vida das idéias inovadoras;
- f) grande atratividade para novos empreendedores;
- g) relações excepcionais entre demanda, oferta e tecnologia;

De acordo com CORIOLANO (1998: 37) o empreendimento hoteleiro, cada vez mais, tem se caracterizado “por investimentos em propriedades imóveis que requerem alto grau de conhecimento gerencial especializado em negócios de serviços”; logo, marca, perícia gerencial e suporte logístico permitem a diversificação em novos mercados.

Este segmento apresenta hoje forte tendência à internacionalização, devido ao crescimento do turismo de negócios, sem padronização de produtos e promoção, sob uma perspectiva de formulação de estratégia de natureza “multidoméstica”. Segundo CORIOLANO (1998: 31) uma estratégia global para esse setor pressupõe a identificação de clientes e segmentos a serem abordados, de acordo com suas necessidades e interesses específicos, assim como segundo a configuração geográfica dos mesmos.

A estratégia de internacionalização de mercados pode ser conduzida por meio de:

- a) expansão geográfica das operações: exploração do potencial de economias de escala;
- b) desenvolvimento de mercados locais: exploração do potencial de economias de escopo;



- c) consolidação das iniciativas de expansão: aproveitamento do potencial de sinergias nas operações.

Programas de *marketing* devem ser conduzidos tendo como alvo segmentos regionais e globais, a partir de um *mix*, mundialmente apropriado, de: produtos, mecanismos de coordenação e controle de atividades; fluxo de informações e recursos; fluxo das áreas funcionais: produção, logística e finanças.

O crescimento da indústria hoteleira tem se verificado, a partir de alianças estratégicas, contratos de gerenciamento, *joint-ventures* e aquisições. A indústria de viagens, sendo global por definição, requer alianças entre firmas de negócios variados, similares entre si, ou bastante distintos, tais como hotéis, companhias aéreas, locadoras de veículos, e outros, conforme afirma CORIOLANO (1998: 34); e a seleção dos parceiros é um fator de fundamental importância para se minimizar conflitos.

Os contratos de gerenciamento, ao lado de *franchising*, *joint-ventures* e até subsidiárias, constituem-se um modo de entrada no mercado e dependem do nível de recursos e de comprometimento acionário, em face dos riscos do mercado, assim como do grau desejado de controle. Segundo CORIOLANO (1998: 37) “a decisão de entrada será ainda baseada no tamanho do mercado e seu potencial de crescimento, bem como a existência de economias de escala potenciais e outros fatores relacionados a custo”.

### **2.1.1 – Estratégia das Operações**

A estratégia empresarial, segundo GOMES e AMAT (1996: 15), é o caminho para a organização adequar-se às exigências do meio ambiente, e definir políticas que visam ao aproveitamento das oportunidades, de acordo com os recursos disponíveis.

Para OLSEN *et al.* (1998: 2), trata-se de um alinhamento da empresa às condições do ambiente, através de “métodos competitivos” que propiciem o maior valor financeiro para o empreendimento, devendo, o estrategista, para tanto, criar uma consistente estrutura de identificação de oportunidades e de uma eficiente alocação de recursos.

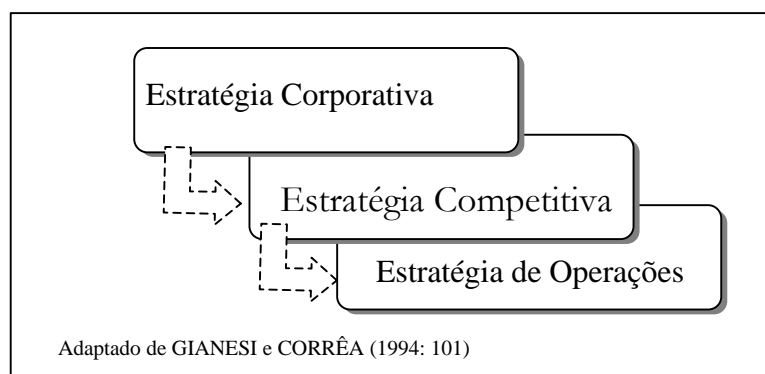
A alocação de recursos, por parte de investidores e proprietários, tem como finalidade aumentar sua riqueza, e a eficiência desta alocação pode ser medida pela magnitude dos fluxos de caixa gerados, numa perspectiva de curto prazo, ou pelo potencial de sustentação do negócio a longo prazo, na geração de benefícios futuros. Sob esta visão sustentam-se os princípios gerais da gestão estratégica, cuja perspectiva, ao invés de priorizar a visão da empresa como maximizadora de lucros a curto prazo, dá maior ênfase à otimização dos resultados no longo prazo, sem, no entanto, esquecer a importância da mensuração e gestão dos custos atuais.

A competição mundial, de acordo com GIANSI e CORRÊA (1996:49), mudou a concepção de gestão de operações, que prioriza a iniciativa redutora de custo; atribuiu-se a ela uma função importante e mais complexa, que é a de buscar os objetivos estratégicos da organização; modificou, assim o papel das operações na estratégia empresarial. Assim como BRIGNALL (1997: 327), esses autores adotam uma classificação, proposta por SILVESTRO *et al.* (1992), que valoriza o tratamento da gestão estratégica das operações de serviços e divide-os em: serviços profissionais, lojas de serviços e serviços de massa, dependendo do número de clientes atendidos por uma unidade operacional típica, em um dado período de tempo e cujos respectivos sistemas de custeio variam sistematicamente.

Segundo esta classificação, um arquiteto que atende dezenas de consumidores a cada dia de trabalho e produz um serviço personalizado é considerado um *serviço profissional*. Um aeroporto que atende centenas de

consumidores por dia, usando um complicado *mix* de equipamentos, instalações e pessoas, é um *serviço de massa*. E, por fim, o hotel que funciona como uma *loja de serviços*, cujas operações se desenvolvem em nível de *front-office*, ou contato direto, e presta serviços tais como recepção, alimentação e *back-room*, ou serviços de apoio, tais como lavanderia, logística.

De acordo com GIANESI e CORRÊA (1994) o processo formal de planejamento estratégico desenvolve-se em três níveis: corporativo, unidade de negócio e funcional. (Figura 1)



**FIGURA 1: PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO GLOBAL**

No nível corporativo, as decisões, por sua natureza, não podem ser descentralizadas, sem que se corra o risco de erros e subotimização de recursos. No nível da unidade de negócio ocorre uma subdivisão do nível corporativo, nos casos em que a organização opera com unidades de negócios independentes. E, por fim, no nível funcional consolidam-se os requisitos funcionais demandados pela estratégia corporativa, ou armas competitivas que irão transformar-se nas competências distintivas da empresa.

PORTER (1980) afirma que existe um nível intermediário entre os níveis corporativo e funcional, no qual “a vantagem competitiva de longo prazo depende, principalmente, da qualidade do projeto de serviços e de seu processo de fornecimento”, constituído por áreas de decisão que abrigam recursos operacionais – humanos, tecnológicos e sistemas –, como por

exemplo a gestão de materiais e o processo estratégico das operações, representando a ligação implícita ou explícita entre objetivos e áreas de decisão, conforme GIANESI e CORRÊA (1994: 102).

Para enfrentar a concorrência, a empresa necessita de uma estratégia de operações traduzida pela definição de objetivos e dos conseqüentes estabelecimentos de critérios competitivos, que devem refletir a satisfação do cliente com o serviço fornecido. Esta estratégia “pode ser caracterizada como um padrão coerente de decisões individuais que afetam a habilidade da empresa de obter vantagem competitiva sustentada a longo prazo”, conforme GIANESI e CORRÊA (1994: 105)

Uma lista priorizada de critérios competitivos permite à área de operações estabelecer os objetivos que irão orientar os planos de ação, cerne na formulação estratégica de operações, pois leva em conta o conceito de missão do serviço que vai definir em que o sistema de operações deve atingir a excelência, para, assim, poder estabelecer a ligação entre as áreas de decisão estratégica e os objetivos estratégicos, priorizados de acordo com o mercado.

As áreas de decisão, conforme definidas por GIANESI e CORRÊA (1994: 103), são conjuntos de decisões gerenciais a respeito dos recursos operacionais, ou seja, recursos humanos, tecnológicos e sistemas; eles influenciam o desempenho do sistema de operações e o alcance de seus objetivos.

O caráter estratégico das operações decorre da habilidade de se obter vantagens competitivas sustentadas a longo prazo. É conveniente tratar as áreas de decisão como estratégicas, identificando os critérios de desempenho que se deseja priorizar.

Para determinar o conceito de missão torna-se necessário considerar dois elementos:

- a) segmentação de mercado para definir onde a empresa pretende atuar através da identificação de grupos de consumidores;
- b) posicionamento para diferenciar o serviço perante os consumidores e em relação aos concorrentes.

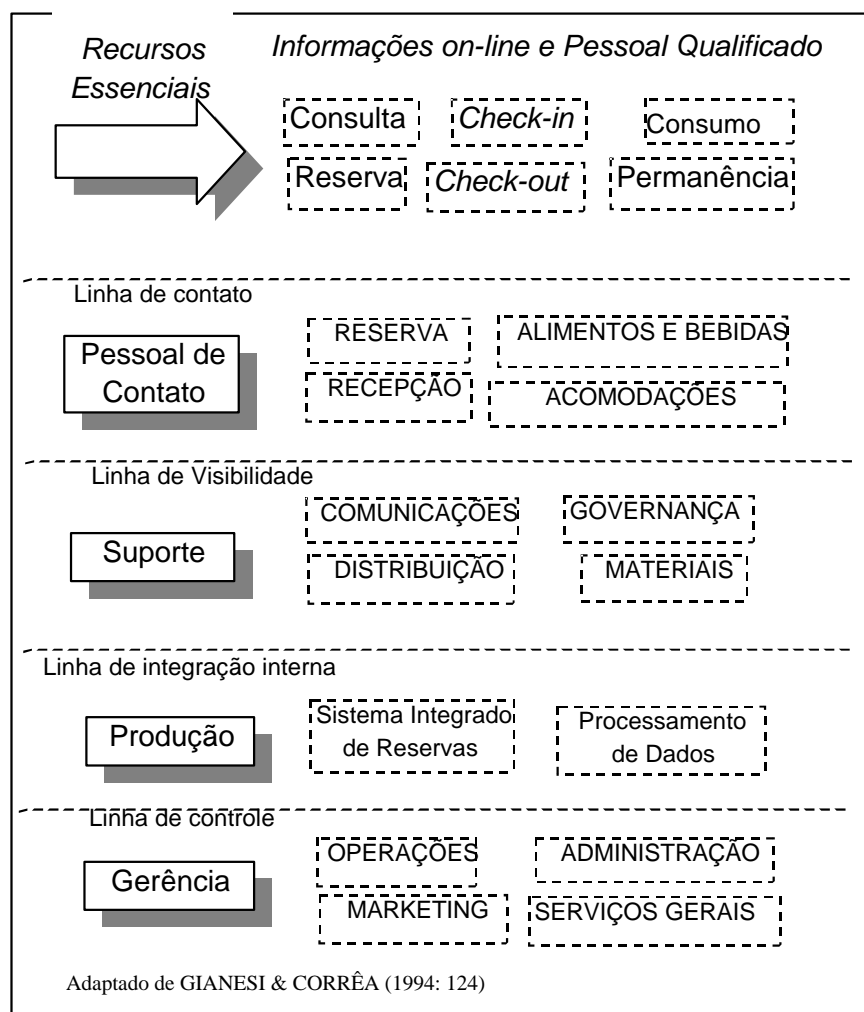
Um hotel, por exemplo, não pode adotar uma estratégia com foco único, em virtude da vasta gama de serviços ofertados a um mercado igualmente vasto. A flexibilidade dos serviços requer funcionários com qualificação e autonomia suficientes para abandonar procedimentos preestabelecidos, de modo a atenderem as exigências do serviço, o que pode acarretar custos mais altos e risco de perda de consistência no atendimento.

A determinação de áreas de decisão prioritárias tem o papel de estabelecer as relações fundamentais entre os objetivos e áreas de decisão estratégicas, e de definir ferramentas para:

- a) análise das áreas de decisão, a fim de identificar aquelas que mais afetam os objetivos nos quais se deve atingir alto desempenho;
- b) análise do ciclo de serviço, identificando-se as atividades de contato com o cliente (*front-office*) assim como as de apoio (*back-room*);
- c) análise do fluxo de processo dos serviços, a fim de identificar quais devem ser realizados de modo que os bens tangíveis estejam disponíveis no momento correto, os equipamentos funcionem corretamente, os funcionários estejam treinados e de posse das informações corretas.

O diagrama de fluxo do processo de serviço (Figura 2) evidencia as etapas da prestação do serviço, separadas por um “linha de visibilidade”, de acordo com a execução dos mesmos, em presença ou não do cliente – *front-office* ou *back-room*. As atividades em *back-room* são separadas, segundo as

camadas organizacionais, em: suporte ao pessoal de linha de frente, produção e gerência.



**FIGURA 2: FLUXO DO PROCESSO DE SERVIÇO**

As atividades na linha de contato com o cliente são consideradas “momento de verdade”, como por exemplo as de *Consulta e Reserva*, que devem ser avaliadas segundo “critérios de desempenho” tais como: consistência e velocidade no atendimento, que têm como “recursos críticos” a disponibilidade de informações *on-line*, apoiada num sistema de comunicações integrado ao sistema de reservas.

A gestão do processo de alocação eficaz de recursos trabalha para obter um equilíbrio entre métodos competitivos e competências essenciais,

garantindo que o investimento e a manutenção destas recebam o mesmo cuidado dispensado à análise de investimentos em métodos competitivos; deve-se levar em conta as características do serviço hoteleiro, ou seja: complexidade das transações, intangibilidade e perecibilidade do serviço.

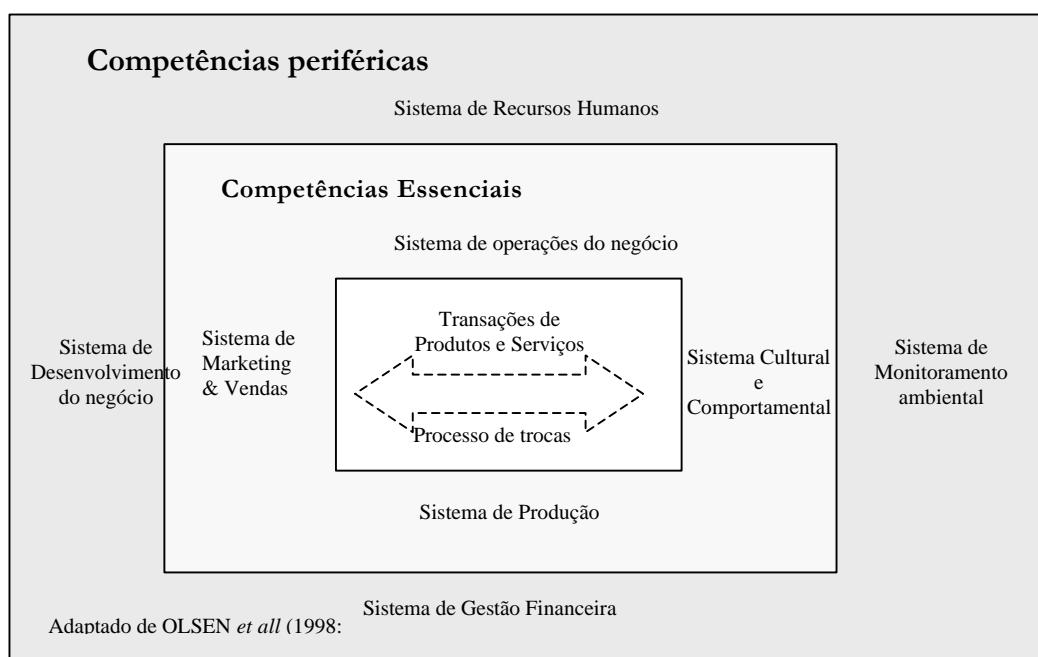
No centro do modelo de competências, ilustrado na Figura 3, é onde ocorre o contato entre hóspede e empregado; trata-se do “*front-office*”, no qual se efetivam as transações e se estabelece o processo de troca que, para OLSEN *et al.* (1998: 174) constitui o foco de todas as atividades da estratégia operacional e representa a mais importante diferença entre a empresa industrial e a prestadora de serviços.

Para que este processo seja bem sucedido é necessário o desenvolvimento de competências essenciais – operações, vendas & marketing, cultura & comportamento, e sistema de produção – apoiadas em competências periféricas compostas pelos sistemas de Recursos Humanos, Desenvolvimento, Monitoramento Ambiental e Gestão Financeira. O desafio, estes autores advertem, “está em desenvolver ou escolher o sistema certo” bem como “na distribuição de produtos e serviços definidos como críticos para a firma” de acordo com OLSEN *et al.* (1998: 176).

A obtenção de vantagens competitivas depende da capacidade da firma de prevenir-se quanto a possibilidade dos seus competidores copiarem seu pacote de produtos e serviços. Por isso, segundo OLSEN *et al.* (1998: 260), os gestores devem entender que serviço, quando bem concebido e executado, torna-se uma “arma capaz de prover tanto vantagem competitiva sustentável quanto criar valor para a firma, na forma de fluxo de caixa por ação”.

A importância de uma gestão eficaz de distribuição de serviço de qualidade tem se tornando cada vez mais evidente em todos os aspectos do setor de serviços, especialmente na hotelaria, pois nela a qualidade deve ser entendida a partir de quatro dimensões:

- a) definição apropriada do que significa qualidade na organização,
- b) compreensão das diferenças entre qualidade percebida e valor percebido,
- c) reconhecimento da qualidade como um processo,
- d) percepção da ligação entre cultura e qualidade.



**FIGURA 3: MODELO DE COMPETÊNCIAS DO EMPREENDIMENTO**

Entender estas quatro dimensões é essencial, porque elas podem influir nos objetivos da firma e nas funções das pessoas empregadas; devem estar, pois, embutidas na cultura empresarial e, portanto, precisam ser claramente comunicadas para todos os membros da organização.

De acordo com OLSEN *et al.* (1998: 269) as definições de qualidade são sempre mais apropriadas para a atividade industrial que para a prestação de serviços, uma vez que levam em conta o conceito de conformidade, a partir de padrões e especificações que podem ser de difícil aplicação tanto para os empregados de um hotel quanto para a alta administração, dadas as



dificuldades de identificação das necessidades dos hóspedes e a mobilidade dos padrões de satisfação.

Qualidade percebida e valor percebido são conceitos diferentes, mas fáceis de serem confundidos, segundo OLSEN *et al.* (1998: 271). O valor percebido é uma relação baseada em custo, e tem como formulação algébrica:  $vp = b - c$ , onde:

$vp$  = valor percebido;

$b$  = benefício;

$c$  = custo

Embora a dimensão da qualidade técnica do produto/serviço da hotelaria possa ser mensurada em termos da conformidade com as especificações, é a dimensão funcional que gera dificuldades de mensuração. O hóspede pode até não fazer um julgamento a respeito da qualidade até que se defronte com uma avaliação posterior e pode esboçar reações divergentes em face de uma mesma experiência intangível (qualidade funcional); por isso torna-se difícil mensurar. Então, como avaliar se a tecnologia afetou o processo, se as mudanças na distribuição afetam a eficiência e a qualidade, ou se tarefas individuais podem ser essenciais para o processo?

A cultura organizacional, como padrão de crenças e valores, dá significado aos membros da organização e proporciona regras de comportamento, definindo o clima interno da organização, que guia as ações dos empregados, e avalia a forma como eles interagem entre si e com os clientes da firma.

Valores refletem os padrões funcionais de qualidade técnica da firma, e essa qualidade é assegurada pelo uso de um manual de procedimentos que, clara e minuciosamente, delineia todos os requisitos de desempenho técnico. De acordo com OLSEN *et al.* (1998: 275) uma cultura orientada para o serviço

realça e prescreve tanto as dimensões técnicas quanto às dimensões funcionais da qualidade.

O objetivo da estratégia de operações é atingir a excelência; critérios competitivos devem refletir a satisfação do cliente em relação ao serviço fornecido. A avaliação da qualidade do serviço pelo cliente se dá pela comparação entre o que era esperado e o que foi percebido durante a prestação do serviço, ou seja, em função das suas expectativas e da sua percepção. Trata-se de uma questão de difícil equação, devido ao caráter subjetivo da intangibilidade dos serviços e das constantes mudanças que se dão nas expectativas dos clientes, conforme GIANESI & CORRÊA (1994:79).

Para o fornecedor de serviços é fundamental identificar as reais necessidades dos seus clientes e procurar influenciar as expectativas, sempre que ele se defronta com algum tipo de inadequação. O seu sistema de operações tem que estar capacitado para atender expectativas, a curto prazo, e necessidades, a longo prazo.

### **2.1.2 – Operações em Hotelaria**

A indústria hoteleira, segundo ADAMS (1997: 10), defronta-se atualmente com questões estratégicas decorrentes das mudanças na estrutura industrial e nos padrões de investimentos, no crescimento de oportunidades da tecnologia da informação. Houve também mudança na demanda do consumidor, tornando-se fatores críticos para o sucesso dos empreendimentos desse setor: eficiência operacional; marketing; especificação de produtos; distribuição de serviços.

Para ADAMS (1997: 13) a excelência em serviços constitui-se a principal contribuição para aumento dos lucros, uma vez que propicia a

obtenção de receitas elevadas tanto em termos de valores das diárias quanto da taxa de ocupação.

De acordo com OLSEN *et al.* (1998: 306), a indústria hoteleira enfrenta grandes desafios para encontrar “métodos competitivos que adicionem valor”, ou seja, superar a expectativa do seu mercado-alvo, que, diante das oportunidades de informação, e da própria disponibilidade de novas tecnologias, tende a ficar cada vez mais exigente; e mudam também, com maior velocidade, os requisitos de satisfação do cliente.

Sem dúvidas, este quadro não só aumenta a complexidade do processo de gestão como acelera as mudanças e incertezas, requerendo, dos gestores, a habilidade de antecipar com mais regularidade e precisão os eventos futuros, tornando-os “orientados para o futuro” de acordo com OLSEN *et al.*, (1998: 309).

Os empreendimentos surgem sempre da vontade (dos empreendedores) de realizar algo que satisfaça necessidades dos consumidores e seja capaz de gerar lucro, ou seja, produtos e/ou serviços. Algumas vezes podem gerar um pacote de produtos e serviços novos; outras vezes mantêm-se os já existentes; em ambos os casos trata-se de responder ou reagir a manifestações de interesse, emanadas do ambiente em que a empresa se insere.

No gestor recai a responsabilidade de definir e avaliar como um conjunto de produtos e serviços, em determinado contexto produtivo, pode gerar vantagens competitivas. Na indústria hoteleira, mais que gerar um conjunto de produtos e serviços, faz-se necessário desenvolver competências essenciais, conforme definem OLSEN *et al.* (1998: 172). E isso se consegue desenvolvendo, dentro da firma, recursos e capacidades de processos,

habilidades e ativos, que devem ser continuamente revistos para que a empresa mantenha-se competitiva.

A busca de vantagens competitivas sustentáveis, imposta por competição intensa, sofisticação dos consumidores e mudanças tecnológicas revolucionárias, requer um aprimoramento do processo de gestão da qualidade dos serviços, em que os gestores devem procurar enfatizar o valor adicionado de métodos competitivos difíceis de serem copiados pelos competidores; e continuar a impressionar os hóspedes, priorizando a qualidade, que depende de treinamento, execução e controle, assim como, da alocação de recursos suficientes para atingir e manter a liderança.

O serviço tem de adicionar valor para o hóspede, ou seja, satisfazer suas necessidades, porque este pagará à firma um valor maior do que o custo para provê-lo, ampliando a criação de um fluxo de caixa positivo para os empreendedores. Por isso, a gestão não pode perder a perspectiva de assegurar serviços diários a preços que garantam o retorno desejado – desafio atingido pela compreensão de como os hóspedes derivam utilidade do serviço – para que a organização os possa produzir e distribuir.

Neste sentido, OLSEN *et al.* (1998: 261) apontam a necessidade de uma mudança dramática no pensamento gerencial, no qual:

- a) a atenção sobre o controle total do consumo para controlar custos – foco interno – desloca-se para o resultado do desempenho – foco externo – do fluxo de caixa por ação;
- b) a execução do trabalho centrado nos empregados – estrutura – desloca-se para o hóspede – gestão de processo;
- c) desenvolve-se uma compreensão total do papel das operações, do marketing e dos recursos humanos na distribuição de serviços.

Estes autores sugerem como alternativa para tratar estrategicamente a gestão hoteleira o “princípio do co-alinhamento”, que consiste do fato de os gestores se anteciparem aos eventos e tomarem decisões sobre em quais métodos competitivos devem investir para obterem sucesso no futuro; é necessário, pois, pensar a respeito das mudanças que estão por vir, e desenvolver estratégias que garantam continuidade e competitividade à empresa, conforme OLSEN *et al.*,(1998:16).

Baseados em pesquisa realizada com 4.000 profissionais do ramo hoteleiro nos Estados Unidos, OLSEN *et al.* (1998: 16) indicam cinco forças que determinarão mudanças no modo como as organizações hoteleiras serão administradas: controle da capacidade, segurança, ativos e capital, tecnologia, e inovação gerencial.

Controle da capacidade, devido à influência que a velocidade da informação exerce sobre a gestão das disponibilidades de apartamentos para alugar, alterando o modo de comercialização e exigindo investimentos em anúncios e promoções, assim como na ampliação da participação do cliente nas decisões a respeito de seleção e reserva.

Segurança, em virtude do crescimento do risco potencial a que se expõem as pessoas em trânsito, tanto em termos da integridade individual quanto no que se refere à existência de enfermidades (novas e velhas) as quais têm-se tornado uma preocupação impar para os viajantes, quando planejam seus itinerários.

Ativos e capital, em face da mudança (globalização) da economia de mercado, a qual acirra a competição por capital disponível para investimentos em atividades produtivas. Fato que favorece aquelas que proporcionam maior retorno pressionando, desta forma, as firmas a direcionar seu foco para estratégias sustentáveis a longo prazo.

Gestão inovadora privilegia a habilidade do gestor para os negócios internacionais, mais que para a excelência em hospedar – mesmo sabendo-se que sempre vai existir a necessidade de proporcionar ao cliente bens e serviços desejados.

O gestor de hotelaria também deverá agregar conhecimentos de tecnologia e usá-los na análise e síntese de grandes quantidades de informações, de fontes variadas e velozes, uma vez que o ambiente atual está repleto de incertezas.

A tecnologia, combinando telecomunicações, informática e informação, modifica radicalmente o modo de gerenciar empreendimentos, consistindo no mais importante recurso de competitividade. Com base em recomendações do Fórum Internacional sobre turismo para o ano 2000, CORIOLANO (1998:52) aponta como desafios:

a) informação, como chave para o sucesso – monitoramento das tendências a longo prazo, manutenção de competitividade no curto prazo e estágio de ciclo de vida do produto.

b) estratégia de competitividade total, com atenção para a lucratividade do negócio, acometida por superofertas, custos crescentes e guerra de preços.

Desta perspectiva, OLSEN *et al.* (1998: 40) definem o gestor hoteleiro de futuro como: um estrategista – menos anfitrião e mais negociador; um gestor multifuncional; um agente de mudança – desbravador de fronteiras; um visionário; um tecnologista; e um operário do conhecimento – gestor de informações. Enfim, um profissional que pense de modo interdisciplinar, e orientado para o futuro.

O processo de distribuição de serviços difere substancialmente do industrial, e isso constitui um grande desafio para o gestor de hotelaria, devido à natureza intangível dos produtos e serviços desta atividade.

Mais que a manufatura, que tem a possibilidade de estocar seus produtos para se ajustar aos períodos de flutuação da demanda, o estabelecimento hoteleiro sofre constantemente grandes impactos na sua lucratividade, e tem que utilizar seus recursos produtivos – trabalho e instalações físicas – sempre de modo muito eficiente; e como o hóspede demanda serviços onde e quando quer, a gestão de distribuição de serviços da hotelaria torna-se muito importante.

Neste contexto a gestão da capacidade mostra-se essencial, posto que os custos fixos afetam diretamente o fluxo de caixa, na medida em que interferem na lucratividade; por isso uma estrutura ociosa, em períodos de baixa, é tão indesejável quanto a perda de vendas por insuficiência da capacidade, em períodos de alta.

A flutuação da demanda representa um importante desafio do processo de gestão no que se refere ao dimensionamento adequado do quadro de pessoal. A organização incorre em custos quando pessoas são contratadas e treinadas, bem como quando são grandes os encargos da folha de pagamento. Por outro lado, incorre em perdas, quando da insuficiência de pessoal ou da má qualificação dos trabalhadores; neste caso o resultado é a insatisfação do hóspede.

Portanto, a indústria hoteleira pode sofrer impacto significativo no fluxo de caixa, a partir de pequenas melhorias nos serviços de distribuição, uma vez que a sua eficácia resulta em satisfação do hóspede, potencializando o seu retorno.

### **2.1.3 – Operações Logísticas**

Sendo de curta duração o canal de distribuição do hotel, ou seja, o serviço é produzido e consumido simultaneamente, a sua gestão constitui um

grande desafio quanto ao controle de qualidade. O processo de gestão, inclusive o desenvolvimento de padrões de distribuição, torna-se fator crítico, porque qualquer falha poderá ser imediatamente perceptível ao hóspede.

Um empreendimento hoteleiro possui um conjunto de processos de distribuição, normalmente administrados separadamente, como: Central de Reservas, Divisão de Apartamentos, Divisão de Alimentos e Bebidas; no entanto o hóspede não os percebe separadamente, e isso mostra a importância de uma gestão eficaz, conforme OLSEN *et al.*, (1998: 275).

A necessidade de ser ágil no mercado competitivo atual requer que a empresa coloque o “cliente no centro do negócio”. Por isso, ela projeta todos os sistemas e procedimentos para a melhoria da velocidade e para que haja confiabilidade no atendimento.

Com o gerenciamento logístico integrado, o fluxo de informações e materiais entre a fonte e o usuário é coordenado e gerenciado de uma forma sistêmica; materiais e produtos fluem em direção ao cliente com base nos princípios de otimização. Ou seja, o serviço ao cliente é maximizado, enquanto os custos são minimizados, e os ativos do processo logístico, reduzidos.

O objetivo de toda empresa é gerar produtos lucrativos. Para tanto, ao invés de preocupar-se exclusivamente com o controle de insumos, empenha-se, também, no fluxo eficiente dos mesmos. O custo deste fluxo é a componente estratégica do processo de gestão, porque é através da sua eficiência que se efetiva a vantagem competitiva, e somente através da adequada mensuração deste pode-se avaliar o retorno de cada segmento-alvo.

A satisfação do cliente é alcançada por meio de um processo que se inicia quando os insumos fluem através das operações. O gerenciamento deste



processo constitui-se desafio que pode ser vencido pela logística integrada, orientada pelo planejamento das necessidades de materiais e serviços, e pelo planejamento da sua distribuição.

Como na hotelaria o hóspede está envolvido no processo, causando impacto tanto na sua própria percepção do serviço quanto na de outros hóspedes, torna-se necessário que o gestor desenhe sistemas “amigáveis”, assim como, que escolha segmentos de mercado compatíveis.

Assim, a empresa será capaz de administrar um processo mais complexo de trocas devido à interação dos clientes no processo de distribuição, de modo que se diferencie positivamente da concorrência, conforme OLSEN *et al.*, (1998:264).

Distribuição, em logística, é o processo de entrega do produto ao cliente. No caso do hotel este intervalo é curto porque não existe a possibilidade de estocar os produtos antes que eles cheguem ao seu destino final. A gestão logística surge como um requisito para obtenção de melhorias contínuas, tendo em vista o cumprimento da missão da empresa.

Devido à sua própria natureza, a atividade logística permeia toda a organização, produzindo, na maior parte das suas funções, impactos de custos. Torna-se essencial estabelecer o equilíbrio entre o nível básico de serviço que a firma deseja oferecer aos seus consumidores e o custo operacional requerido para, de forma consistente, atingir o desempenho desejado.

Deste modo, desenvolver um sistema de custeio adequado, orientado para captação dos fatos e para os resultados dos sistemas de distribuição (que em essência tratam do fornecimento de serviço ao cliente) torna-se uma tarefa crítica, que deve ter como princípios básicos:

- a) refletir o fluxo de materiais;

- b) identificar os custos resultantes do fornecimento de serviços ao cliente;
- c) possibilitar uma análise separada de custos e receitas, por tipo de cliente e por segmento de mercado ou canal de distribuição.

Em resumo, deve ser capaz de captar os custos à medida que os produtos (e os pedidos) fluem em direção ao cliente.

A contribuição dos serviços logísticos na composição do nível de serviço aparece com a mesma força das operações e do marketing: pela capacidade de gerar estabilidade para o fluxo operacional, garantir a qualidade dos insumos, reduzir custos e tempo de atendimento e, ao mesmo tempo, aumentar a flexibilidade de atendimento à clientela.

A gestão do fluxo logístico compreende uma área de decisão, integrante da estratégia de operações de um empreendimento e pode ser definida, segundo GIANESI e CORRÊA (1994: 103), como um conjunto de decisões a respeito dos recursos operacionais, ou seja, recursos humanos, tecnológicos (equipamentos) e sistemas que influenciam o desempenho do sistema de operações, para a consecução dos objetivos.

O objetivo da gestão do fluxo logístico é reduzir custo e melhorar o serviço, ao consumidor, levando em consideração a otimização dos recursos materiais e humanos, inclusive o impacto ambiental deles; e isso se dá na gestão do processo logístico, decorrente da implantação de melhorias de produtividade, conforme BALLOU (1993: 19).

A logística tem tratado, principalmente, de operações industriais e militares, mas à medida que a economia continue seu deslocamento da manufatura para serviços haverá maiores oportunidades para adaptar os atuais princípios e conceitos logísticos às empresas que produzem e distribuem serviços, e não produtos tangíveis.

Os conceitos e princípios da logística, utilizados na administração de bens físicos também podem ser empregados, de modo igualmente eficaz, para a distribuição de serviços. As diferenças residem em: “definir distribuição do serviço oferecido; definir as funções de transporte, estoque e outras; quantificar as variáveis que compõem as funções e o nível dos serviços oferecidos aos clientes” conforme BALLOU (1993: 384).

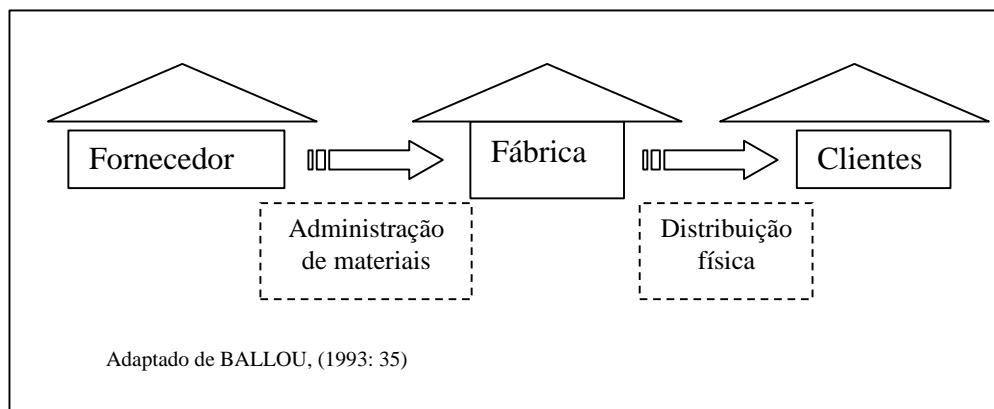
De acordo com GASPARETTO *et al.* (1999: 4) o processo logístico divide-se em suprimento (*inbound*), apoio à produção (*plant*) e distribuição física (*outbound*):

- a) processo de suprimento refere-se à colocação de pedidos, transporte, recebimento e estoque de materiais;
- b) apoio à produção realiza fornecimento de dados sobre tamanhos de lotes e alocação de produtos para fins de planejamento e controle da produção;
- c) a distribuição física inclui as atividades depois da produção, até a entrega.

A logística empresarial, segundo define BALLOU (1983: 23) “associa estudo e administração dos fluxos de bens e serviços e da informação associada que os põe em movimento”, e implica tanto suprimento físico, ou administração de materiais, como distribuição física. (Figura 4)

Embora historicamente as firmas não tenham tratado de forma integrada a distribuição e o suprimento, atualmente esta integração mostra-se justificável, tanto pela similaridade das tarefas quanto pela possibilidade de melhorar a coordenação de atividades, reduzir custos e compartilhar responsabilidades.

Todas as empresas, em maior ou menor grau, necessitam executar operações logísticas para desempenhar sua missão ou propósitos empresariais, reunindo, essencialmente, atividades de transportes, estoques e comunicações.



**FIGURA 4: LOGÍSTICA EMPRESARIAL**

A gestão logística dedica-se ao desenvolvimento de planos estratégicos e operacionais; consiste de um planejamento de longo prazo para comprometimento de recursos financeiros e humanos na distribuição física, apoio à fabricação e operações de compras, e tem como objetivo específico prover políticas, instalações, equipamentos e sistemas operacionais, atividades capazes de atingir metas de desempenho ao mais baixo custo possível.

O plano logístico estratégico delinea as políticas relacionadas aos armazéns: localização, especificação e volume de estoques, filosofia de compras, requisitos de transportes, métodos de manuseio de materiais e de processamento de pedidos (BOWERSOX, CLOSS e HELFEICH (1986).

Sua característica mais importante está em prover o desenho dos sistemas, que coordenará as várias etapas das operações logísticas. Para tanto, torna-se útil ao estrategista compreender bem as forças (externas e internas) que influenciam a empresa; tal compreensão permite a identificação, o monitoramento e a avaliação dos impactos das mudanças ambientais

decorrentes da natureza dinâmica dos fatores-chave, e a avaliação das várias direções e taxas de variações, com relação às operações logísticas.

Uma visão da empresa como um sistema orientado para objetivos é essencial para maximizar o impacto competitivo desta; especialmente do ponto de vista logístico, na medida em que a distribuição física consiste numa interface crítica entre consumidores e fabricantes.

O plano estratégico define o posicionamento da firma em relação as suas competências logísticas alternativas. Uma discussão focada na extensão e na combinação dos aspectos do planejamento estratégico para desenvolver guias para controle do cotidiano (ou seja, as do plano de operações logísticas) torna-se um mecanismo para atingir as metas da organização.

O nível de serviço logístico reflete a medida do que o consumidor deseja receber para que suas necessidades sejam satisfeitas. De acordo com BALLOU (1993: 22), na competição por maior participação no mercado, a distribuição eficiente e eficaz pode trazer a vantagem necessária para que o planejamento seja bem sucedido.

O nível de serviços afeta os custos e deve ser contrabalançado com vendas potenciais, de modo a maximizar os lucros. O impacto da qualidade dos serviços nas vendas pode ser compensado pelos custos logísticos de prover tal serviço, mas é difícil determinar essa relação. Torna-se importante identificar os serviços que satisfazem as necessidades dos clientes e definir como elas podem ser mensuradas, para a elaboração de medidas que possam ajudar a monitorar o desempenho logístico.

A mensuração de nível de serviço mais comum é feita por questionários, entretanto, pode-se também gerar estatísticas de velocidade e confiabilidade, examinando documentos de entrega datados pelos clientes, ou, ainda, determinar os requisitos que resultam no nível de serviço desejado pelo cliente; tomam-se como base as informações do pessoal de vendas, ou as do

próprio consumidor. Como, em geral, muito pouco se sabe a respeito das reais necessidades (de serviços) do cliente, algumas empresas procuram manter elevado nível de serviço, mas tal iniciativa pode resultar em custos desnecessários e em preços maiores, para os clientes.

O sistema logístico tem a responsabilidade de definir a estrutura interna da empresa, que deverá controlar o fluxo de bens e serviços e planejar as atividades logísticas. As operações necessitam de arranjos organizacionais, formais ou informais, para facilitar a resolução de conflitos, definindo linhas de comando e responsabilidade, e propiciando a existência de controle e avaliação de desempenho.

Relativamente recente, o reconhecimento da logística como processo vital para obtenção de vantagem competitiva tem-se notabilizado, e passou a fazer parte da estratégia geral de *marketing*, que preconiza colocar “o produto certo, no lugar certo, na hora certa”. Neste sentido, entendido como um processo de negócio, o gerenciamento estratégico da logística, estendido à gestão da cadeia de suprimentos, tem merecido um tratamento privilegiado nas principais decisões estratégicas dos empreendimentos de classe mundial.

Gerenciamento logístico, segundo CHRISTOPHER, (1997: 2), “é o processo de gerir estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados”, assim como ordenar os fluxos de informações correlatas, através da organização e de seus canais de *marketing*, de modo a maximizar a lucratividade presente e futura, pelo atendimento dos pedidos, a baixo custo.

A direção estratégica das organizações tem sido orientada por dois vetores: vantagem em produtividade e vantagem em valor. Para obter vantagem em produtividade, “o gerenciamento logístico pode proporcionar um grande número de maneiras para aumentar a eficiência e a produtividade e, conseqüentemente, contribuir significativamente para a redução dos custos

unitários”, enquanto que, para obter vantagem em valor, ele pode proporcionar um valor adicionado à oferta, para torná-la diferente da concorrência, conforme CHRISTOPHER (1997: 5).

A logística propicia vantagens competitivas, devido à melhor utilização da capacidade, da redução de estoques e da maior integração com os fornecedores em nível de planejamento e, por consequência, aumentar a vantagem em valor de mercado, oferecendo ao cliente um serviço superior.

A missão do gerenciamento logístico, sob uma perspectiva estratégica, é planejar e coordenar todas as atividades necessárias, para alcançar níveis desejáveis dos serviços, e qualidade ao custo mais baixo possível. Portanto, a logística deve ser vista como o elo de ligação entre o mercado e a atividade operacional da empresa, estendendo-se por toda a organização, desde o gerenciamento de matérias-primas até o produto final.

O gerenciamento logístico propicia a satisfação das necessidades dos clientes, ao coordenar os fluxos de materiais e de informações que vão do mercado até a empresa (suas operações) e, posteriormente, para os fornecedores; o objetivo é ser bem sucedido no mercado, seja por obter liderança em custos, por garantir diferenciação, ou ambos, combinados, conforme CHRISTOPHER (1997: 11).

A compreensão da empresa como um sistema orientado para objetivos é essencial para maximizar o impacto competitivo; empresas que desenvolvem uma postura logística estratégica obtêm uma vantagem competitiva, em custos e serviços, difícil de ser copiada pela concorrência; tal compreensão explica a crescente atenção que se tem dado à logística, integrada ao planejamento estratégico.

Uma estratégia logística consiste de um planejamento de longo prazo, no que se refere ao comprometimento de recursos financeiros e humanos, para melhor desenvolver a distribuição física, o apoio à fabricação e as

operações de compras, com o objetivo específico de prover políticas, instalações, equipamentos, e sistemas operacionais capazes de atingir metas de desempenho ao menor custo total.

Através do plano logístico estratégico delineiam-se políticas relacionadas com:

- a) tipos e localização de armazéns;
- b) fontes e níveis de estoques;
- c) filosofia de compra;
- d) requisitos de transportes;
- e) métodos de manuseio de materiais;
- f) métodos básicos de processamento dos pedidos.

Tendo, no entanto, como característica mais importante – segundo BOWERSOX *et al* (1986: 35) –, propiciar o desenho dos sistemas pelos quais vários aspectos das operações logísticas serão coordenados.

O uso do tempo tem-se mostrado como uma das variáveis estratégicas mais desafiantes em ambientes de alta competitividade; é, pois, um problema crítico, uma vez que os clientes estão cada vez mais inclinados a substituir um produto, se o da sua escolha não estiver disponível em tempo hábil ou satisfatório. Exige-se que a estratégia logística esteja rigorosamente integrada à empresa; é uma poderosa ferramenta de marketing.

A agilidade de resposta às necessidades da demanda, nas empresas que colocam o cliente no “centro do negócio”, requer da organização de sistemas e procedimentos que melhorem a velocidade e a confiabilidade, conforme CHRISTOPHER (1997: 192).

Para o gerenciamento de processos de logística integrada o desafio que se apresenta está em se adquirir competências e habilidades para:



- a) encurtar o fluxo logístico;
- b) melhorar a visibilidade do fluxo logístico;
- c) considerar a gestão da logística como um sistema.

Encurtar o fluxo logístico significa reduzir a presença de estoques, mediante a adoção de princípios *just-in-time*, estimulando a cooperação dos fornecedores, reduzindo a quantidade de fornecedores e tratando-os como parceiros.

Melhorar a visibilidade do fluxo logístico é outro aspecto crítico, porque a existência de gargalos e estoques excessivos nas divisões funcionais prejudica o movimento harmônico e eficiente. Remover barreiras organizacionais e fazer melhorias na qualidade dos sistemas de informações pode ajudar a identificar, em tempo real, a situação atual de cada estágio de suprimento.

A logística integrada constitui uma força motriz para importantes transformações organizacionais, mudando-as de um enfoque funcional para um enfoque de processo. Isto resulta em re-agrupamento, de modo que as tarefas-chave transformam-se em gerenciamento dos fluxos de atividades interfuncionais, propiciando uma visibilidade “de ponta a ponta” da cadeia de fornecimento logístico, desde o pedido até a entrega, conforme CHRISTOPHER (1997: 205).

A gestão do fluxo logístico implica no reconhecimento dos inter-relacionamentos e interligações da cadeia de eventos que conectam o mercado fornecedor ao cliente; ou seja, amplia-se a visão da cadeia de valor, uma vez que o impacto de uma decisão, tomada em qualquer parte do sistema, pode afetá-lo por inteiro.

A coordenação dos fluxos de informações e materiais entre as entidades da cadeia de suprimentos torna-se uma prioridade das empresas, orientadas

pelo mercado, que buscam um desempenho superior. Ao adotar o gerenciamento logístico; o princípio fundamental é o desenvolvimento de operações integradas, pois, a existência de vários departamentos aumenta as possibilidades de duplicação e desperdícios; e o fluxo de informações pode ser fragmentado o suficiente para enfraquecer a coordenação logística.

Segundo BOWERSOX *et al.* (1986:34) e CHRISTOPHER (1997:194) o foco da logística está na crença de que os sistemas integrados produzem resultados maiores que o esforço individual e, de acordo com o conceito de gerenciamento logístico integrado, o fluxo de informações e materiais entre a fonte e o usuário deve ser coordenado e gerido com base nos princípios de otimização, cujo objetivo é a maximização do serviço ao cliente com minimização de custos e ativos. A integração sistêmica é, pois, o grande desafio, tanto da perspectiva interna quanto da externa; inclui fornecedores, distribuidores e clientes, e pode ser propiciada pela logística de informações e materiais, graças aos recursos da tecnologia de informações atualmente disponíveis. A aquisição de recursos externos e a sub-contratação tornam importante a coordenação e integração de estratégias logísticas.

Desenvolver relações com fornecedores visa a tornar benéfico o relacionamento entre eles e as empresas, com vantagens da redução de custos, inclusive os de marketing, propiciando – além da possibilidade de uma crescente fonte de inovação – estabelecer a eficiência e a eficácia da cadeia de suprimentos, quando o fornecedor passa a satisfazer, de modo consistente, padrões de qualidade predeterminados.

O ciclo logístico definido pelas operações de distribuição física, administração e transferência de estoques, pode ser conceituado como o processo que liga fornecedores, instalações da empresa e clientes dentro de um sistema integrado.

O planejamento logístico estratégico se inicia pela avaliação das condições ambientais e internas, para, a partir da interpretação delas, definir medidas funcionais e satisfazer os requisitos táticos e operacionais. “O sucesso da missão logística numa empresa depende de que os planos sejam exeqüíveis e consistentes com o plano estratégico do negócio”, confirmam BOWERSOX *et al* (1986: 47).

O processo de planejamento de recursos logísticos (Figura 5) desenvolve-se a partir de quatro etapas críticas:

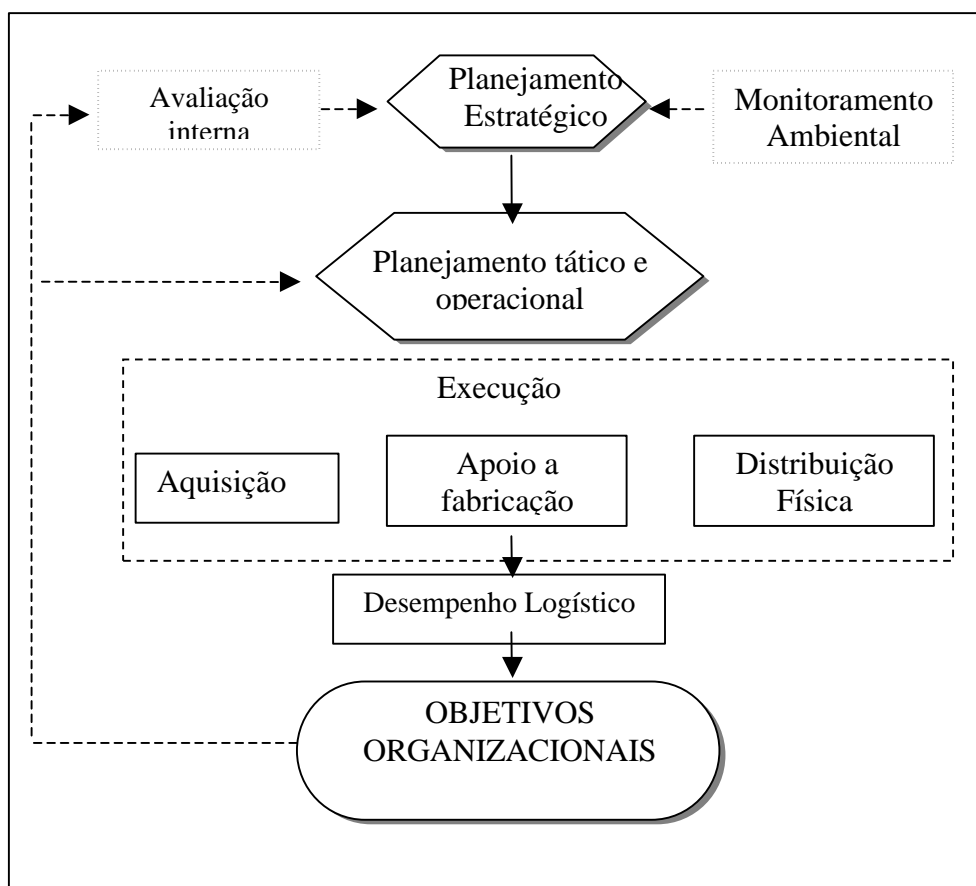
- a) levantamento dos requisitos de distribuição;
- b) programação de produção ou operações;
- c) planejamento de materiais requeridos;
- d) planejamento da capacidade requerida.

A programação de produção ou operações constitui o processo de compatibilização da capacidade de trabalho de uma organização: levantamento dos requisitos de distribuição, conforme determinado em projeções, pedidos dos consumidores, devoluções, requisitos planejados. Para BOWERSOX *et al* (1986:50) a utilidade da programação está na resolução de conflitos entre a fabricação e o *marketing*, e deve ser gerida no sentido de atingir as metas de serviços, qualidade e lucro.

Para tanto, ela não pode prescindir de algumas características básicas:

- a) ser completa: todos os requisitos de distribuição devem ser considerados;
- b) ser tão estável quanto possível;
- c) ser factível, por estar relacionada aos diversos planos de capacidade e de negócios;

- d) representar o plano desenvolvido pelas operações, usado para orientar o sistema de planejamento dos requisitos de materiais e o sistema de planejamento da capacidade.



**FIGURA 5: PLANEJAMENTO DE RECURSOS LOGÍSTICOS**

O planejamento dos requisitos de materiais tem seu foco na aquisição de componentes e materiais que apóiam as operações, com ênfase na minimização dos estoques, conseguida pelo arranjo e distribuição dos requisitos exatos dos vendedores, para determinar o momento de aquisição.

O conceito essencial é o do reconhecimento de que a demanda das operações pode ser classificada como dependente, ou seja, está diretamente ligada a demanda de outros itens (ou produtos finais), ou dela deriva. A demanda dependente é baseada na interpretação do programa de operações e dos requisitos de distribuição.

O planejamento da capacidade dos recursos tem como propósito determinar se a produção desejada pode ser atingida quando planejada dentro das limitações de capacidade das instalações disponíveis.

Cumpridas estas etapas cada empresa define, escolhe e combina alternativas de controle da implementação de logística integrada. De acordo com BOWERSOX e CLOSS (1996: 632), “o principal requisito para uma organização melhorar continuamente seu sistema de mensuração de desempenho, é definir uma estrutura geral para guiar o planejamento operacional e, desta forma, criar uma fundamentação para mensurar operações logísticas reais”.

Para estes autores a questão da mensuração relacionada com o desenho do sistema logístico, refere-se ao desenvolvimento e à implementação da análise de custo total, de modo que os componentes do custo logístico podem ser relacionados com a receita propiciada; demonstra-se que existe uma relação expressiva entre preços e operações logísticas.

As operações logísticas são diretamente afetadas pelo tempo, pela magnitude de mudanças nos preços, descontos e promoções, tornando-se, pois, necessário administrar os preços quando uma firma assume ou define responsabilidades por atividades relacionadas com logística, no contrato de negócio.

#### **2.1.4 – Logística Integrada das Operações em Hotelaria**

O fluxo eficiente dos insumos ao longo da cadeia de valor constitui um importante componente estratégico, cujo problema pode ser resolvido pela logística. O fluxo logístico de um empreendimento consiste num dos pilares essenciais para a eficiência e eficácia das operações que fazem parte do conjunto de atividades relacionadas com a estratégia funcional da organização.

A gestão deste fluxo num hotel tem como critérios de desempenho essenciais velocidade, consistência e conformidade, que irão lhe conferir um elevado nível de serviço, assim como reduzirão os custos das operações de rotina, gerando vantagens competitivas para o empreendimento como um todo.

Atingir e manter serviços de nível superior requer um sistema de informação capaz de orientar a implementação de estratégias de distribuição flexíveis.

Para avaliar a eficácia de métodos competitivos relacionados ao fluxo logístico, ter-se-á que considerar o resultado das interações dos elos envolvidos na cadeia de valor, ou seja: relações com fornecedores, processo e relações com o cliente.

Definido por BALLOU (1993: 73) como a qualidade com que o fluxo de bens e serviços é gerenciado, o nível do serviço logístico pode ser medido em termos de fatores como tempo, e disponibilidade de estoques que afetam tanto os custos quanto os resultados globais de organização, na medida em que, satisfazendo os clientes dentro de limites de custos razoáveis, potencializa vendas que podem aumentar a contribuição para formação de lucros.

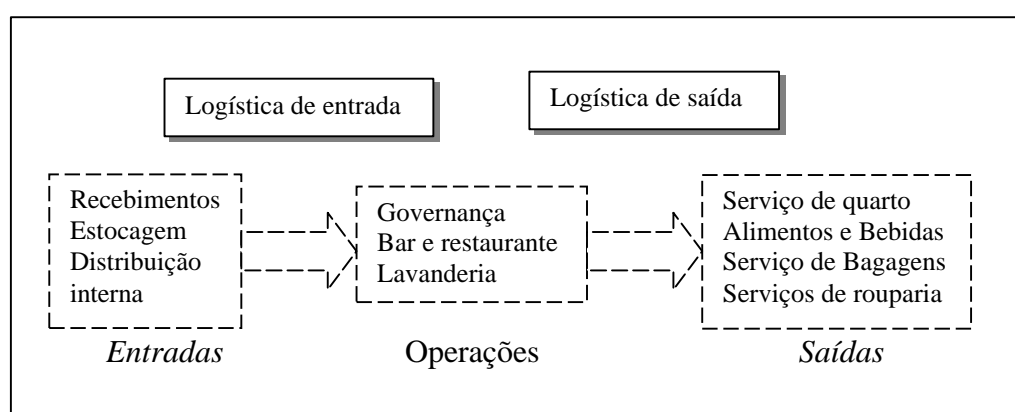
A área de Hospedagem necessita da realização de um conjunto de atividades cuja eficácia e eficiência dependem da contribuição dos processos de comunicação e logística. Arrumar apartamentos é uma destas atividades; para ser executada precisa dispor de serviços de movimentação de materiais propiciados pela logística interna; e requer também informações sobre ocupação de cômodos, propiciada pelo serviço de comunicações.

A missão da governança em Hotelaria é prover os apartamentos de condições necessárias para conforto e satisfação do hóspede, de acordo com o padrão de serviço requerido para o tipo de negócio definido pela estratégia da empresa hoteleira. A gestão do fluxo logístico agrega o suprimento e a

distribuição de uma organização, de acordo com BALLOU (1993: 61); consolida-se pelo fluxo de informações e materiais e constitui a plataforma na qual se desenvolvem todas com as transações, com vistas a atender o interesse do cliente e o sucesso do empreendimento.

Para cumprir sua missão a governança em serviços de Hotelaria desenvolve as seguintes atividades: limpar cômodos, arrumar camas, lavar banheiros, recolher roupas para a lavanderia, repor materiais de limpeza, recolher lixo, repor as roupas, lavadas e passadas. Executá-las requer a utilização de materiais, pessoal habilitado, serviços de comunicações, manutenção e lavanderia; geram-se fluxos de materiais e serviços, para o cumprimento das tarefas.

O que caracteriza o fluxo logístico do hotel, a exemplo das empresas prestadoras de serviços em geral, é uma logística de entrada bem definida, que envolve recebimento, estocagem e distribuição interna dos insumos e uma estreita relação entre operações, logística de saída e serviços, devido à natureza *just-in-time* da atividade hoteleira. (Figura 6)



**FIGURA 6: FLUXO LOGÍSTICO DE UM HOTEL**

A logística de entrada provê o suprimento dos materiais e serviços, enquanto que a logística interna provê a sua distribuição e o fluxo das informações necessárias para desencadear as ações.

Do suprimento de materiais a governança precisa do desenvolvimento e da definição de embalagens (ou condições de fornecimento adequados ao manuseio eficiente). Assim, poderá aumentar a produtividade de recursos tais como mão-de-obra, detergentes, toalhas, lençóis, etc. e outros que definem o padrão de serviço, como sachês com shampoo e condicionador, blocos de anotações e lápis, rol de roupas e sacos para encaminhá-los à lavanderia, sabonetes, toucas plásticas, etc.

À logística cabe prover os materiais e serviços no local certo, no momento certo e isso se dá com o planejamento e a coordenação das operações; mas cabe a ela também administrar o abastecimento regular e econômico, assim como o desenvolvimento, junto aos fornecedores, de padrões dos materiais e utensílios que serão manuseados nas operações, cumprindo os respectivos modos de acondicionamento.

As atividades podem ser assim subdivididas:

- a) planejamento e desenho de fluxos de bens e serviços;
- b) planejamento, definição e contratação das condições de fornecimento e acondicionamento de bens e serviços;
- c) gestão do processo de suprimento e distribuição (prazos, especificações, lotes de compra, etc.)
- d) planejamento e condução das informações de solicitação e fornecimento de serviços.

## **2.2 - CONTABILIDADE GERENCIAL COM ENFOQUE ESTRATÉGICO**

A contabilidade gerencial tem sido praticada levando-se em conta o resultado da confrontação entre custos e receitas, sob a perspectiva das



operações internas do empreendimento. Atualmente percebe-se a necessidade, para muitas empresas, de ampliar a visão proporcionada pela informação contábil para uma perspectiva de natureza estratégica, considerando os dados sobre os competidores e o ambiente externo.

Ainda que não seja um conceito novo para os países que têm como tradição a gestão financeira, tais como Alemanha, França e Estados Unidos, segundo SHANK (1997: 40), a contabilidade com enfoque estratégico constitui um desafio para países como o Brasil, Argentina e Espanha, no sentido de incorporar os aspectos financeiros como “parte valiosa da estrutura de gestão da empresa”.

A área de estudos sobre Gestão Estratégica de Custos, iniciada a partir dos conceitos do *Cost Management System* (CMS), de acordo com NAKAGAWA (1991:31), nasceu da necessidade de se “desenvolver uma forma de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle gerencial e de gestão de manufatura”, em face de um ambiente de novas tecnologias, que exigiu uma adaptação dos processos gerenciais e, conseqüentemente, dos seus instrumentos de mensuração, avaliação e controle.

Segundo NAKAGAWA (1991:36) a *gestão estratégica de custos*, apoiada em informações geradas por sistemas contábeis gerenciais, tem como objetivo orientar “decisões estratégicas e operacionais, para aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos”.

Segundo ADAMS (1997: 49) um dos desafios de uma organização é em desenvolver uma gestão eficaz de custos. Isso é verdade, especialmente na hotelaria, pois nesse setor há benefícios óbvios advindos da redução de custos: tanto das operações de rotina quanto das atividades estratégicas de *marketing*. O objetivo é procurar viabilizar as oportunidades que se apresentam, por meio de estratégias competitivas de preços e de diferenciação

no nível de serviços prestados, como também melhorar o retorno dos investimentos realizados pelos acionistas, sócios ou proprietários do hotel.

A Contabilidade Gerencial tradicional mostra a análise de custos como um processo de avaliação do impacto financeiro das alternativas de decisões gerenciais. Da perspectiva da *gestão estratégica de custos*, esta análise amplia o seu escopo para incluir elementos estratégicos, de modo consciente, explícito e formal; na busca da possibilidade de otimizar o potencial de lucro da organização. De acordo com SHANK e GOVINDARAJAN (1989) desta maneira as informações geradas serão mais úteis ao desenvolvimento de estratégias superiores, que busquem vantagens competitivas. Os mesmos autores preconizam, ainda, que o papel da contabilidade deve ser de facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial

SHANK e GOVINDARAJAN (1995:7) definem *gestão estratégica de custos* como “o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica”, conforme Quadro 2.

No quarto estágio da Administração Estratégica, a tarefa de desenvolver e implementar controles tem como desafio principal traduzir os objetivos definidos na estratégia em parâmetros que orientem decisões relacionadas com:

- a) a aceitação ou abandono de alternativas;
- b) avaliação do desempenho das alternativas implementadas.

Estes parâmetros constituem o referencial em face do qual uma situação já estabelecida pode ser comparada com a desejada; e o resultado desta comparação gera indicadores de quão bem uma ação foi desempenhada.

ESTÁGIOS DA ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA	PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL
1. Formular Estratégias	Base para análise financeira, que ajudará na avaliação e escolha de alternativas que produzam retornos financeiros adequados
2. Comunicar estratégias por toda a organização	Os relatórios financeiros são os veículos que levam informações relevantes às pessoas, para o sucesso da estratégia
3. Desenvolver e colocar em prática táticas para implementar estratégias	Base para análise financeira que ajudará a decidir quais programas táticos serão mais eficazes e ajudarão a empresa a atingir suas metas estratégicas
4. Desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e, depois, o sucesso no alcance das metas estratégicas	As ferramentas de avaliação de desempenho, adaptadas ao contexto estratégico (traduzidas em Termos financeiros) oferecem significado aos objetivos econômicos implícitos na estratégia.

Adaptado de SHANK e GOVINDARAJAN, (1995: 7)

#### **QUADRO 2: ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA E INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

ADAMS (1997: 64) reforça que a visão estratégica requer, de todos os níveis da gestão, entendimento sobre as bases de custos; os profissionais envolvidos com a gestão devem procurar encontrar economias de longo prazo, a fim de assegurar que a vantagem competitiva seja sustentável.

Para SHANK (1997: 40), praticar o “custo estratégico” significa essencialmente entender toda a cadeia de geração de valor, para captar todo o potencial de geração de negócios; aproveitar as oportunidades e se posicionar em relação à concorrência.

Entender a estrutura de custos da empresa é tão importante quanto a das interfaces: fornecedores, competidores e consumidores, e entender também o impacto das ações de outros agentes da cadeia produtiva, tais como: governos, sindicatos, entidades ambientais, etc. e avaliar a capacidade de geração de valor, pois é papel essencial da *gestão estratégica de custos* analisar os

aspectos financeiros e econômicos das decisões estratégicas, sobretudo os impactos deles nos custos.

### **2.2.1 – Gestão de Custos para a Competitividade**

A busca de excelência, um requisito no ambiente de acirrada competitividade, tem mudado os padrões competitivos das empresas. Atualmente, o consumidor de modo geral pode dispor de um vasto leque de oportunidades de consumo e, por isso, pode optar por alternativas que lhe dêem maior retorno, em termos de satisfação das necessidades.

O acirramento da competição tem impulsionado as empresas a buscar diferenciais que sustentem vantagens competitivas existentes, ou a criar novos, relacionados com preço, qualidade, atendimento e prazo, gerando novas estruturas de custos. A contabilidade gerencial tem procurado capacitar-se para desempenhar um papel ativo neste contexto.

Quando se fala em competitividade é muito comum a idéia de que o nível de serviço que a empresa oferece constitui uma fonte potencial de diferenciação de mercado, porque as empresas bem sucedidas estão cada vez mais voltadas para as necessidades dos clientes.

A necessidade de integração de aspectos financeiros e estratégicos faz da análise estratégica um fator primordial: decisões sobre investimentos, contendo formulações explícitas das vantagens competitivas, podem trazer sucesso para a firma, conforme BRUGGEMAN e SLAGMULDER (1995: 242).

O custo da qualidade avalia a eficácia da gestão de qualidade como um fator estratégico, porque, em alguns casos, ela pode ajudar a melhorar as atividades e a excelência (ou padrão “zero defeito”); torna-se, pois, o custo de qualidade, um requisito essencial à empresa de classe mundial.

Ao contrário da abordagem tradicional de qualidade, que tinha como prioridade manter o menor custo total, a empresa orientada para a satisfação do cliente necessita da avaliação sistemática de desempenho, em termos da qualidade do produto, ou do nível de serviço prestado (ITO, 1995: 383).

A gestão e a mensuração dos custos de qualidade têm como objetivo avaliar a eficácia dos custos da gestão de qualidade da firma; analisar a distribuição e as alterações periódicas dos custos de prevenção, referentes a preservação, melhoria e manutenção da qualidade. E analisar também as alterações dos custos causados por falhas internas, ou perdas decorrentes de falhas no desenvolvimento das atividades.

Para GRUNDY (1995: 36) a gestão de custos deve ser desenvolvida para obter vantagens financeiras e competitivas, tanto a longo quanto a curto prazo. Esta ligação do custo com o contexto competitivo requer uma disciplinada e coerente estrutura para o processo de gestão de custos de modo estratégico, e não puramente tático e operacional.

Os sistemas de gestão de custos são diretamente afetados pela estratégia, do ponto de vista do controle e dos requisitos de informações, para avaliação de desempenho; extrapolam a mensuração de processos e atividades, implicando em planejamento, controle e redução de custos, com vistas à otimização de resultados, de acordo com a estratégia adotada.

Faz-se necessário, deste modo, entender a análise dos custos das empresas, em termos de “escolhas estruturais e de habilidades de execução” que moldem a ação competitiva da empresa, segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 193).

Para estes autores os esforços de quantificação do impacto sobre os custos das várias combinações de direcionadores de custos estruturais ou de execução, são importantes, por analisarem custos do posicionamento

estratégico adotado, pois tornam possível conhecer os fatores que geram os custos e obter vantagens competitivas.

De acordo com DIXON (1998), o termo contabilidade gerencial, usado para descrever o provimento de informações para atividades gerenciais, está intrinsecamente ligado à estratégia; o que requer do contador gerencial priorizar a mensuração de desempenho, usando indicadores estratégicos, e não apenas os exclusivamente táticos.

Envolve, pois, um processo de gestão ativa, com foco em: sucesso organizacional, motivação das pessoas pela comunicação do valor das metas, encorajamento às contribuições individuais ou de equipe, sustentação do entusiasmo, pelo provimento de novas definições operacionais quando há mudança de circunstâncias, e uso consistente da missão para orientar a alocação de recursos.

A contabilidade gerencial estratégica pode prover as informações financeiras requeridas, tanto para monitorar o desempenho em relação a estratégias existentes quanto para apoiar o processo de formulação das estratégias; e faz parte de um processo contínuo de planejamento e controle.

Pesquisa realizada por COLLIER e GREGORY (1994), *apud* ADAMS (1997: 27), identificam duas principais áreas na contabilidade gerencial estratégica:

- a. provisão de informação para o desenvolvimento de planos estratégicos;
- b. monitoramento do mercado, estrutura de preços e custos dos competidores.

Os planos estratégicos incluem a preparação de demonstrações do tipo lucros e perdas, balanço patrimonial e fluxo de caixa, para períodos superiores a 5 anos; enquanto que o monitoramento do mercado depende da natureza da

indústria e da disponibilidade de dados sobre receitas e custos de acordo com COLLIER e GREGORY (1994), *apud* ADAMS (1997: 27).

A estrutura de custos, assim como a de preços, participação de mercado, pacote de produtos, são importantes para a intenção estratégica, que por sua vez constitui uma peça vital de informação em todo o processo de formulação das estratégias, e apoia a contabilidade gerencial estratégica, cujo princípio é identificar estratégias que criem vantagem competitiva e esclareçam as intenções estratégicas, ou missão da empresa. (COLLIER e GREGORY (1994), *apud* ADAMS (1997: 27)

A análise estratégica de custos, de acordo com WILSON (1998: 92), concentra-se “na determinação das posições relativas de custos; nos modos pelos quais a empresa pode assegurar uma vantagem de custos sustentável; e nos custos de diferenciação” e desta ênfase na mensuração de custos, volume de vendas e preços em comparação com os praticados pelos competidores surge a necessidade de desenvolver habilidades para coleta e apresentação de informações sobre a concorrência, para compará-los com as informações internas.

A análise de custos baseada na competitividade está focada na estrutura de custos e de seus indutores, e associada com a cadeia de valor; faz-se uma adequada avaliação de impactos no valor ou na atividade, e esses impactos são comparados com os gerados na concorrência.

A contabilidade gerencial estratégica, de acordo com CLARKE (1995: 47), trabalha com três principais elementos: exploração ambiental, análise do competidor e foco em dados internos, de uma perspectiva estratégica.

A exploração ambiental envolve o monitoramento do desenvolvimento tecnológico do ambiente, mudanças nas preferências dos consumidores, mudanças econômicas significativas e informações baseadas no mercado; tais

fatores requerem informação sobre os ambientes demográfico, jurídico, ecológico e político em que a firma opera.

A análise do competidor reúne objetivos e estratégias relativas ao posicionamento da firma frente aos seus competidores; os produtos – mercadorias ou serviços – podem ser tomados como um pacote de atributos oferecidos aos consumidores potenciais; tal iniciativa é essencial para a formulação das estratégias da firma.

O foco em dados internos, de uma perspectiva estratégica, não é puramente operacional; responde à demanda diversificada e às pressões do mercado competitivo, e por isso grande ênfase deve ser dada à mensuração de desempenho.

As unidades devem coletar os dados e utilizá-los para melhorar o desempenho; e enviá-los à administração geral, para que ela tenha condições não apenas de elaborar relatórios financeiros, mas também, de comparar o desempenho entre as diversas unidades. COOPER e SLAGMULDER (1998) entendem que a concepção de um modelo de custos para gestão deve considerar os benefícios informacionais trazidos para as unidades de negócios, assim como para a administração geral.

BRIGNALL (1997) propõe a integração do sistema de custeio com o sistema de mensuração de desempenho, como parte de um amplo sistema de informação gerencial, no qual se possa mensurar o resultado competitivo, em termos de participação de mercado, custo unitário, lucro e valor adicionado; e mensurar os fatores determinantes de sucesso, tais como: qualidade, flexibilidade, utilização de recursos e inovação.

A gestão de custos reúne ações e funções que conduzem as atividades de mensuração e custeio, de forma a permitir a comparação entre planejado e executado, propiciando a identificação e a correção dos desvios.



Tendo-se no custeio um rico e um delicado exercício, com uma longa história profissional e intelectual que tem oferecido muitas oportunidades de análise acadêmica, entende-se que os sistemas de custos e desempenho devem ser usados para aumentar a lucratividade e melhorar o desempenho, pela avaliação precisa dos custos da atividade e pela redução de custos, que se dá por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos (KAPLAN e COOPER, 1998).

Isto será possível a partir da integração entre formulação e implementação de estratégias e aprimoramento operacionais, orientada para o futuro; nesse sentido o Custeio por Atividades tem se mostrado de grande utilidade, conforme enfatizam KAPLAN e COOPER (1998), especialmente no que se refere a:

- a. orientar iniciativas de melhorias de processos;
- b. gerenciar variedade de produtos;
- c. melhorar o relacionamento com os clientes no que se refere a pedidos, determinação de preços e distribuição;
- d. gerenciar o relacionamento com o fornecedor, a fim de obter custos menores, e não apenas menores preços;
- e. influenciar o projeto de produtos e serviços futuros e o relacionamento com o cliente.

A gestão baseada em atividades, de acordo com KAPLAN e COOPER (1998: 15), permite que a empresa atinja seus objetivos com menos recursos, por meio de aplicações (operacional e estratégica) do custeio por atividades.

A aplicação operacional refere-se a aumento da eficiência, redução de custos e melhor utilização dos recursos, enquanto a estratégica refere-se à redução da “quantidade de processos a fim de aumentar a lucratividade”; essa aplicação envolve decisões sobre *mix* de produtos pouco rentáveis, bem como

o desenvolvimento de novos projetos conforme KAPLAN e COOPER (1998: 16).

O Custeio por Atividades reduz a complexidade do procedimento de alocação dos custos aos produtos e/ou serviços, por expandir a noção de variabilidade, uma vez que estes variam em função de outros parâmetros ou direcionadores além do volume, tais como: remessa, produto, grupo de produtos, instalações, divisões, etc.; ou seja, todos os custos presentes em toda a cadeia de valor; assim sendo, além das atividades e das decisões, tempo e volume também provocam custos.

As informações produzidas pela contabilidade gerencial, quando altamente quantitativa e introspectiva, destinam-se a orientar planejamento e controle operacionais, o que tende a concentrar a atenção dos gestores nas questões de rotina, ao invés de detê-los na política e na direção geral da organização. Faz-se necessário, pois, ampliar a relevância da informação, incluindo dados sobre o ambiente em que a companhia opera e sobre seus competidores (CLARKE, 1995: 46).

As diferenças significativas entre o enfoque tradicional e o estratégico da contabilidade refletem a formação do contador gerencial que tende a pensar em termos financeiros. Para pensar e agir de forma estratégica é necessário ser pró-ativo e enfrentar os problemas adotando procedimentos estruturados em termos de preços menos custos, resultados, divisão de mercados, volume e lucros e relacionados com a posição dos concorrentes.

Isto certamente modifica o papel do contador gerencial da organização, quando da necessidade de promover uma análise estratégica ampla, e não baseada apenas em estimativas financeiras convencionais; e essa análise pode ser proporcionada pela ligação de três elementos estratégicos: cadeia de valor, direcionadores de custos e análise de vantagens competitivas.

A gestão de custos, segundo SHANK (2000: 62), não pode mais ser praticada internamente, apenas com base nos custos da empresa, porque “tudo começa no mercado e está ficando cada vez mais claro que os sistemas de custos das empresas precisam partir do mercado e ir retrocedendo até chegar à empresa”.

A análise estratégica de custos, segundo WILSON (1998: 33) “é uma técnica da contabilidade gerencial que permite explicitar os principais enfoques estratégicos e os objetivos com eles relacionados”, nos quais as informações de custos são empregadas para desenvolver melhores estratégias. Entende-se estratégia não só como um plano de longa duração, mas como uma série de procedimentos administrativos para atingir uma situação futura desejada, por meio da “adaptação de uma posição competitiva e sujeita a modificações circunstanciais”, relacionada com uma perspectiva de sustentação por muito tempo.

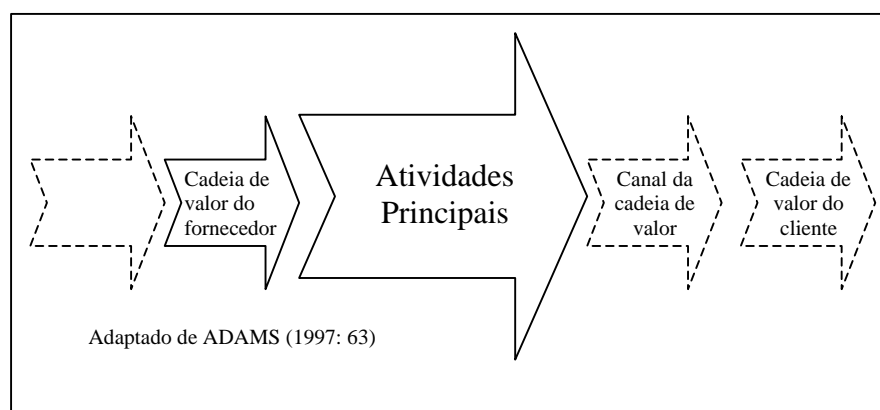
RELVAS (1998: 46) descreve o processo de gestão de custos a partir de três dimensões:

- a. da gestão de bens e recursos, que, apoiada na Contabilidade Societária, trata de mensuração e controle;
- b. da gestão de resultados e desempenhos econômicos, que, apoiada na Contabilidade Gerencial, trata do processo de tomada de decisões, orientando-se para a rentabilidade do negócio;
- c. da gestão de resultados e desempenhos estratégicos, que, apoiada na Contabilidade Estratégica, trata da geração de informações relevantes para a busca de vantagens competitivas sustentáveis.

Para SHANK e GOVINDARAJAN (1997: 31) o custo é decorrência de escolhas estratégicas, e por isto é mais útil explicá-lo em termos dos fatores

que moldam a posição competitiva da empresa: suas escolhas estruturais e as habilidades de execução.

A descrição de um empreendimento pode ser feita a partir do conjunto das atividades que se desenvolvem para gerar, produzir, vender, distribuir e apoiar seus produtos; e, segundo afirma ADAMS (1997: 63), o modo como estas atividades são desenvolvidas reflete a “história, estrutura, estratégias passadas e natureza das atividades em si”. Pode-se, com base nestas atividades, definir assim o sistema de valor genérico, conforme Figura 7.



**FIGURA 7: SISTEMA DE VALOR GENÉRICO**

Entre as atividades principais figuram: logística de entradas, operações, logística de saídas, marketing & vendas e serviços; e entre as atividades de apoio estão: infra-estrutura, administração de recursos humanos, desenvolvimento tecnológico e compras. ADAMS baseou-se em PORTER (1985), para ilustrar a cadeia de valor como um recurso que ajuda a entender a organização e para mostrar como as várias atividades, interrelacionadas, contribuem para a posição competitiva da empresa.

Nos empreendimentos hoteleiros as entradas logísticas estão relacionadas a recebimento, estocagem e distribuição interna dos insumos. Operações e logística de saída e serviços estão estreitamente ligadas, devido à natureza da própria atividade; ou seja: faz-se a conversão de insumos em

produtos e serviços, para atender necessidades dos clientes e de coleta, estocagem, e distribuição dos produtos aos clientes, como ocorre nos serviços de quarto, restaurante, etc.

KAPLAN e COOPER (1998: 252) demonstram que as empresas de serviços enfrentam um ambiente complexo, quando se trata de custeio de produtos e serviços, porque as decisões geradoras de custos quase sempre são independentes das decisões que geram receitas, ou seja, aquelas relacionadas aos clientes, que demandam serviços de várias unidades da organização.

Todas as empresas precisam conhecer o custo e a lucratividade dos seus vários produtos, porque precisam estar continuamente avaliando preços, qualidade, receptividade, lançamento e/ou descontinuidade. Além disso, é necessário conhecer o padrão de uso dos serviços disponibilizados para os clientes e, assim, poder gerenciar eficazmente as atividades internas. Conhecendo as preferências dos clientes, a empresa pode adaptar seu sistema de distribuição, para atender a demanda, com eficiência, e personalizar o atendimento, com lucratividade.

As empresas prestadoras de serviços possuem características especiais que as distinguem das demais, conforme afirmam FITZGERALD *et al.*, *apud* BRIGNALL (1997: 327), gerando serviços em ‘*just-in-time*’, que tornam difícil:

- a. controlar suas operações;
- b. acompanhar e medir o desempenho;
- c. medir e controlar custos.

De acordo com BRIGNALL (1997: 327) as organizações consomem recursos para atingirem seus objetivos estratégicos, o que envolve a aquisição de “insumos” com a realização do “processo” de distribuição do produto que oferece ao mercado: instalações, mercadorias ou serviço.

Deste modo, a definição do sistema de custeio de serviços, ou seja da estrutura (comportamento, rastreamento, controlabilidade de custos) depende do nível de demanda – total de atendimentos diários por uma unidade operacional típica – e do *mix* de recursos utilizados – pessoas, tempo de contato, personalização, discrição, *front-office/back-room*, processos, produtos, equipamentos.

O desenho do sistema de custeio de serviços, segundo BRIGNALL (1997: 339), deve levar em conta duas teorias: a do ciclo de vida do negócio e a do tipo de processo de serviços. O ciclo de vida, entendido como um padrão cronológico cuja extensão varia de acordo com a natureza do empreendimento, em geral é analisado segundo quatro fases: lançamento, crescimento, maturidade e declínio; e considera as variáveis ambientais, a missão do empreendimento e a estratégia genérica do mesmo.

Por exemplo, em termos de risco, um empreendimento em fase de lançamento apresenta-se com muitas incertezas e sua missão ainda não está completamente consolidada, de modo que enfrenta maiores riscos que os empreendimentos em fase madura. Por isso, o risco financeiro é mais alto, devido à possibilidade de fluxos de caixa negativos, uma vez que os investimentos ainda não foram totalmente recuperados.

As peculiaridades relativas aos estágios de maturidade dos empreendimentos afetam diretamente a estrutura e o comportamento dos custos e a conseqüente definição dos sistemas de informações gerenciais, que incluem custeio e mensuração de desempenho, porque precisam ser capazes de detectar os fatores críticos de sucesso competitivo para avaliação da estratégia.

Portanto, a definição de sistemas de controle adequados não pode perder a perspectiva de integração entre a missão do negócio, a estratégia e o ambiente competitivo. Ou seja, quando se adota uma missão de “construção”

é provável que se esteja operando em ambiente em que há crescimento da competição e do risco do negócio, e maior grau de incerteza. Por isso, é mais adequado um sistema de controle que acompanhe as mudanças organizacionais e ambientais, e aja como indicador de desempenho e estímulo comportamental.

O tipo de processo de serviço também afeta a definição do sistema de custeio porque envolve tempo e definições de centros de responsabilidade. Casos estudados por BRIGNALL *et al.*(1991) *apud* BRIGNALL (1997: 332), mostraram que o desenho dos sistemas de custeio é sensível ao processo de distribuição do serviço.

Em um dos casos relatados, a organização delega aos gestores das unidades a responsabilidade pelo planejamento estratégico, de acordo com metas de lucro operacional bruto definidas para a cadeia como um todo. Existe, no entanto, uma estratégia de diferenciação de marca (via serviço superior ao cliente) cuja missão é aumentar a participação num mercado em crescimento e altamente competitivo.

A confrontação entre receitas e custos identificáveis por apartamentos, bar, restaurante e recepção era praticada, mas estes custos não representavam o custo total dos produtos. A rastreabilidade dos custos indiretos mostrou-se difícil, devido ao caráter intangível dos muitos serviços prestados aos clientes.

O grande problema de controle identificado está relacionado com a utilização da capacidade, o que aumenta a ênfase em responsabilizar o gestor pelo orçamento da sua unidade e mensurar seu desempenho através de medidas financeiras que evidenciam a obtenção de lucro.

Em termos de custos, devido aos muitos intangíveis, não foi observada nos casos analisados, preocupação em contrapor os custos que adicionam valor aos que não adicionam, ainda que seja senso comum que estes últimos são uma fonte de ‘desperdício’ e, portanto, deve-se procurar eliminá-los.

## 2.2.2 – Gestão Estratégica de Custos

Para SHANK e GOVINDARAJAN (1995), a gestão estratégica de custos resulta da exploração de três temas retirados da literatura sobre gestão estratégica: cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos.

Entende-se por cadeia de valor o “conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor” (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995: 14), explorando-se as ligações além das fronteiras da empresa.

O objetivo desta análise, segundo ADAMS (1997: 17), é evidenciar as áreas que mais contribuem para agregar valor; ou seja: transformar insumos em produtos e, a partir disso, desenvolver estratégias que melhorem estas áreas.

Para SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 62) a “análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos”. Constitui-se, portanto, uma forma de avaliar, no contexto das atividades da empresa, a capacidade de agregar valor para o cliente, sem a qual não existe sustentação de vantagens competitivas desenvolvidas.

O objetivo da análise traduz-se, deste modo, na identificação de atividades estratégicas relevantes, na compreensão dos custos e fontes de diferenciação, e na avaliação da posição delas em relação ao sistema de valor global da empresa, que é parte de um “sistema de entrega de valor”, do qual fazem parte os fornecedores e clientes.

Os fornecedores não produzem e entregam insumos apenas; nem os clientes tão somente compram e pagam pelos produtos. Ambos têm posições



de custos e expectativas de margens de lucros e/ou benefícios que os diferenciam dos demais componentes desse grupo. Todos esses fatores influenciam as atividades de valor da firma e, em consequência, a sua estratégia competitiva.

Esta cadeia encaixa-se em um sistema maior, que inclui as cadeias dos fornecedores e clientes, para gerir sua própria lucratividade. Para SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 67) são necessárias tais interações para que se entendam as relações de “processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial” e “através das cadeias de valor da unidade empresarial dentro da empresa” – e para entenderem-se também, as relações com fornecedores e clientes.

Na análise da cadeia de valor, as ligações com fornecedores e clientes evidenciam a agregação de valores internos e externos e permitem buscar oportunidades ou minimizar conflitos, favorecendo a posição relativa dos custos, ou identificando e mantendo vantagens competitivas.

As ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial permitem a compreensão da interdependência entre as atividades, o que é fundamental para a redução dos custos, enquanto as ligações ocorridas nas cadeias de valor da unidade empresarial, dentro da organização, permitem evidenciar o potencial de geração de lucros ou da redução de custos, por haver exploração das ligações ocorridas entre as atividades de valor dentro da organização, em que estruturas podem ser compartilhadas, propiciando economias de escala.

Faz-se necessário, pois, voltar-se o estrategista para dentro da empresa, em busca dos elos que permitam oferecer valor com lucro, para compreender todos os processos internos, da cadeia de suprimento ou da cadeia de valor, e suas relações de fornecimento, compatíveis com os novos modos de organizar negócios e entregar valor (SHANK, 2000: 59 e 61).

Para a construção e a utilização da cadeia de valor, SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 72) propõem três etapas:

1. Identificar a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor;
2. Diagnosticar os direcionadores de custo, regulando cada atividade de valor;
3. Desenvolver vantagem competitiva sustentável, adotando-se um controle de direcionadores melhor que o dos concorrentes, ou reconfigurando a cadeia de valor.

A cadeia de valor é composta de atividades estratégicas, com as quais as empresas integrantes criam um produto de valor para os compradores. São atividades consumidoras de recursos e geradoras de receitas, portanto devem ser associadas a seus custos e ativos, assim como aos resultados correspondentes.

Uma vez identificada a cadeia de valor devem ser atribuídos custos operacionais, receitas e ativos às atividades de valor individuais, ajustando-se os preços internos de transferência aos de mercado, para assim poder-se calcular o retorno sobre ativos de cada atividade de valor.

O comportamento dos custos das atividades de valor em contexto estratégico é explicado por diversos direcionadores que, segundo RILEY (1987), *apud* SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 74), dividem-se em duas categorias de custos: estruturais e de execução.

Os custos estruturais decorrem de escolhas tais como: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, enquanto os custos de execução estão relacionados com o desempenho, tais como: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do

*layout* das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com fornecedores e/ou clientes, para a cadeia de valor da empresa.

Segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 75) vantagens competitivas podem ser obtidas pelo controle eficiente dos direcionadores de custos “em relação aos competidores”, ou pela “reconfiguração da cadeia de valor”. A primeira alternativa implica análise sistemática de custos, receitas e ativos em relação aos concorrentes; e a segunda implica alterações de procedimentos, investimentos em tecnologia de processo e realocação de unidades.

A construção da cadeia de valor impõe tarefas como as de “calcular o valor dos produtos intermediários, isolar direcionadores de custos chaves, identificar ligações entre atividades, computar margens de fornecedores e clientes e construir a estrutura de custos dos concorrentes”.

Para a análise estratégica interessa identificar estágios da cadeia de valor que possam ser separados conceitualmente, e forçar os gestores a questionarem-se sobre quais são as atividades que agregam valor para seus clientes e como sua estrutura de custo se compara à dos concorrentes (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995: 77).

Para um empreendimento hoteleiro, por exemplo, pode-se configurar uma cadeia de valor de acordo com o Quadro 3.

A identificação das estruturas de custo representa uma etapa fundamental na construção da cadeia de suprimento, porque propicia melhor percepção estratégica. Esta identificação decorre da análise e da discussão do fluxo do processo, a partir das fontes de insumos até o produto final nas mãos do cliente.

<b>ELEMENTOS DA CADEIA DE VALOR</b>	<b>SERVIÇOS OFERECIDOS AOS CLIENTES</b>
Fornecedores	Acesso a serviços de reservas em variada rede de agências ou on-line
Tecnologia	Reservas on-line Check-in e check-out automatizado Sistema de comunicações interativo
Operações	Conforto Segurança Higiene Atendimento Velocidade
Marketing	Reconhecimento público Facilidade de acesso

**QUADRO 3: ELEMENTOS E SERVIÇOS DA CADEIA DE VALOR**

Cada processo tem seus insumos – *inputs* – e seus produtos – *outputs*. Portanto, o valor das transferências entre os processos internos é avaliado em termos do preço de mercado, e a diferença entre valor de saída e valor de entrada propicia identificar a lucratividade em cada um.

Esta compreensão afeta diretamente a definição de um sistema de controle, na medida em que a arquitetura deste leva em conta a necessidade de informações que facilitem o desenvolvimento da estratégia, assim como a implantação e monitoramento desta.

Os controles gerenciais, em contexto estratégico, dependem de diversos fatores internos e externos, tais como: “tamanho, ambiente, tecnologia, interdependência e estratégias”, que afetam a gestão e controle de custos (SHANK & GOVINDARAJAN, 1995: 115). Por isso, cada organização, diante das suas próprias estratégias, tende a definir seus controles gerenciais específicos, levando em conta:

- a) conjunto das prioridades, fatores-chaves de sucesso, habilidades, perspectivas e comportamentos;

b) poder de influenciar comportamentos dos sistemas de mensuração.

A estratégia, definida por RELVAS (1998: 67) como a arte de aplicar os meios disponíveis ou de explorar condições favoráveis com vistas à consecução de objetivos específicos, depende de dois aspectos: a missão da empresa e a forma de competição escolhida.

Embora exista uma diversidade de conceitos para missão, optou-se, neste trabalho, pela classificação adotada por SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 117), que identificam três tipos de missão:

- a) construir, típica de setores em crescimento; as empresas estão expostas a alto grau de incerteza e disputam pequenas fatias de mercado;
- b) manter, típica de setores estáveis; as empresas detêm parcelas significativas do mercado;
- c) colher, típica de setores com baixo crescimento e grandes participações de mercado por empresa.

Quanto à forma de desenvolver vantagens competitivas, SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 118) adotam a classificação genérica de “baixo custo” e “diferenciação”, proposta por PORTER (1980), a qual é baseada na noção de valor para o cliente e tem como focos principais, respectivamente, obter o mais baixo custo em relação aos concorrentes e diferenciar a oferta de produtos criando, algo que seja percebido pelo cliente como único.

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

O que caracteriza este posicionamento estratégico é o alto grau de incerteza quanto aos resultados das decisões dos gestores. Por isso o sistema de gerenciamento estratégico deve ser moldado de forma a ajudá-los a lidar com transações atuais cujos reflexos dar-se-ão no futuro; ou seja: a equilibrar a expectativa de lucro entre curto e longo prazo.

O ambiente incerto requer visão ampla, propiciada pelo planejamento estratégico baseado na gestão do capital investido, em termos da alocação de recursos e de definição do retorno esperado – ROI ou DFC. Mas, a incerteza constitui um fator de limitação da capacidade de planejar e tomar decisões com antecedência. Ela dificulta a definição de metas que possam tornar-se base para avaliação de desempenho.

Em condições de incerteza o conhecimento da relação de causa e efeito das decisões torna-se tão difícil quanto controlar as ocorrências do ambiente que afetam as decisões dos gerentes, fazendo com que a informação financeira não reflita de forma adequada o desempenho do gestor, que opta por medidas de lucratividade a longo prazo, tais como: participação de mercado e desenvolvimento de novos produtos, mercado e pessoal – critérios que, em geral, são pouco receptivos a medidas objetivas, segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 125).

A incerteza inerente a estratégias de diferenciação decorre da necessidade constante de inovação, nos casos em que os produtos novos ainda não foram testados. Gera-se mais complexidade ambiental com a ampliação do conjunto de produtos e torna mais difícil a previsão da demanda. O objetivo do controle estratégico é, pois, estimular o comprometimento com a missão e com as metas, de acordo com o posicionamento estratégico; porém o gerente deve estar atento ao caráter mutável (do ambiente), que requer flexibilidade quando da revisão da estratégia.

Para a gestão cumprir seu papel de planejar, controlar e reduzir custos faz-se necessário identificar os recursos que foram consumidos e o comportamento deste consumo, de forma a explicar a demanda ao longo do processo. O uso de direcionadores tem como objetivo definir relações de causa e efeito entre custos e objetos de custeio, de modo a evitar medidas arbitrárias que possam levar a decisões estratégicas equivocadas.

A análise dos direcionadores de custos, ou seja, o comportamento dos custos de determinada ação em determinada circunstância, é uma das ferramentas da gestão estratégica de custos, à medida que procura explicar a posição de custo da empresa em termos estratégicos. E pode ser definido como um conjunto de eventos associados ao consumo de recursos, em atividades que visam à obtenção de um produto ou serviço; esse comportamento constitui parâmetros para custeio das atividades e dos produtos e serviços por elas gerados.

Segundo PORTER (1989: 57) a informação de custo é tão importante, para as estratégias de vantagem em custos, quanto para as de diferenciação, porque o “preço-prêmio” precisa ser superior ao custo, para que se alcance um desempenho superior. A singularidade propiciada pelo *diferenciador* é determinada por uma série de condutores básicos, cuja identificação é essencial para a criação de novas formas de diferenciação ou diagnóstico do grau de sustentabilidade da estratégia existente.

Os condutores de singularidade, afirma PORTER (1989: 118) “variam para cada atividade e podem variar entre indústrias dentro da mesma atividade”. Portanto, cada empresa, diante das singularidades que a torna superior à concorrência, deve analisar os condutores que lhe oferecem mais sustentabilidade, de uma lista que apresenta, em ordem de importância alguns critérios: escolhas políticas, elos, oportunidade, localização, inter-relações,

aprendizagem e vazamento, integração, escala e fatores institucionais, de acordo com PORTER (1989: 115).

Normalmente, a diferenciação é onerosa, porque exige que a execução de atividades de valor seja bem melhor que a da concorrência; e o seu custo é determinado pelos condutores, que determinarão o custo da estratégia, a ser avaliada em comparação com a da concorrência. No entanto, algumas vezes uma atividade singular pode gerar uma vantagem de custo, permitindo que as duas estratégias possam ser praticadas simultaneamente, por ainda não ter havido uma adequada exploração de todas as oportunidades de redução de custos.

Neste trabalho, interessa-nos em particular os condutores ou direcionadores relacionados aos elos, dentro do sistema de valor, com fornecedores e com os canais que constituem a cadeia de suprimentos. Dentro da cadeia de valor a satisfação das necessidades do comprador quase sempre envolve a coordenação de atividades interligadas, cujo tempo de execução nem sempre está relacionado à logística externa, mas à velocidade do processamento de informações ou da otimização do fluxo de recursos demandados pelas atividades. Já as relações com fornecedores podem gerar valor para o cliente final, pela agilização no processo de desenvolvimento de novos produtos, assim como pelo estreitamento das relações entre os canais, dada a otimização das atividades de distribuição do produto ou serviço.

Um outro condutor a ser considerado é o nível de integração, porque propicia melhores condições de controle do desempenho das atividades e a coordenação delas com outras, além de facilitar a obtenção de elos com fornecedores e com os canais.

De acordo com PORTER (1989: 143) a exploração dos elos da cadeia de valor constitui uma boa oportunidade de criar diferenciação com baixo custo, tanto pela falta de melhor coordenação de atividades externas e internas



(reduzindo custos do processo), quanto por ocorrer alteração nas características dos produtos; e, ainda, por reduzirem-se os defeitos ou falhas de serviço.

A minimização do custo de diferenciação deve ocorrer via controle dos condutores de custos, para haver avaliação do seu impacto; deve-se levar em conta os critérios de sinalização da percepção de valor, pelo cliente, além das atividades que não afetam o valor para o cliente, para desta forma, evitarem-se as “armadilhas da diferenciação”, que em “grande parte resulta de uma compreensão incompleta das bases subjacentes da diferenciação ou do seu custo”, segundo PORTER (1989: 147).

### **2.2.3 – Contabilidade Gerencial em Hotéis**

De acordo com ATKINSON *et al.* (1999: 50) os gestores de empresas de serviços, de modo geral, utilizam a informação contábil gerencial apenas para “orçar e controlar dispêndios”, e nunca para conhecer o custo dos serviços que prestam, ou do atendimento aos diferentes tipos de clientes.

A inserção em mercados globais pressiona os gestores a reduzir custos e a melhorar a qualidade e eficiência das operações; eles procuram introduzir novos produtos, que geram lucros, e/ou eliminar os que geram prejuízos.

Estudos recentes realizados por SILVA (2000) em 81 estabelecimentos hoteleiros localizados na Região Nordeste, indicam que, a despeito de estarem presentes preocupações com qualidade, eficiência, lucratividade e redução de custos, a maior parte das empresas não possui sistemas de informações gerenciais estruturados, ou não se utilizam sistematicamente de ferramentas de apoio gerencial.

A contabilidade gerencial tem desempenhado o papel de disponibilizar instrumentos que ajudem o gestor no processo decisório, no que se refere a:

- a) melhoria de lucratividade a longo prazo e retorno sobre o capital empregado;
- b) medidas de desempenho em termos histórico e periódico, com ênfase nas operações internas.

A contabilidade gerencial praticada em hotéis está voltada para atender a demanda por informações necessárias ao planejamento, e para fazer a avaliação de condições de mercado e análise dos competidores, em duas áreas principais: provisão de informações (que ajudem no desenvolvimento de planos estratégicos) e monitoramento de mercado, estruturas de preços e custos dos competidores (ADAMS, 1997: 27).

O foco externo da contabilidade de gestão estratégica permite monitorar mudanças do ambiente, assim como avaliar as decisões estratégicas tomadas em todos os níveis da organização, que se apóia no poder da tecnologia de informação, capaz de gerar relatórios que, além de relevantes e oportunos, permitem a realização de análise de sensibilidade, dando espaço para modelos preditivos.

De acordo com OLSEN *et al.* (1998: 306), a indústria hoteleira enfrenta grandes desafios para encontrar “métodos competitivos que adicionem valor”, ou seja, superar cada vez mais a expectativa do seu mercado-alvo, que, diante das oportunidades de informação e da própria disponibilidade de novas tecnologias, tende a tornar-se mais exigente e a mudar com maior velocidade seus requisitos de satisfação.

Sem dúvidas este quadro não só aumenta a complexidade do processo de gestão como acelera o processo de mudança e incerteza, requerendo, dos gestores, habilidade para antecipar, com mais regularidade e precisão eventos futuros, tornando-os “orientados para o futuro”, segundo OLSEN *et al.*, (1998: 309).

A organização hoteleira produz serviços em *just-in-time*, - essa característica particular desse ramo de atividade torna difícil o controle das operações, a medição do desempenho e o acompanhamento, medição e controle do custo do produto ou serviço. Assim como toda organização prestadora de serviços, a hotelaria consome recursos, para atingir seus objetivos estratégicos que envolvem a aquisição de “insumos” para um “processo” de distribuição de um serviço que é um produto vendável: instalação, mercadoria ou serviço.

Tradicionalmente, o planejamento e controle de custos é efetuado pelo gestor departamental, que tem responsabilidade orçamentária, de acordo com BRIGNALL (1997: 327). A política de tarifas das acomodações ou diárias é definida a partir do conhecimento dos preços de mercado, de modo que a tarefa principal da contabilidade não é determinar o custo total, mas gerenciar o nível de ocupação, adotando estratégias de diferenciação na qualidade dos serviços, respaldadas por uma marca forte.

Nos hotéis, dá-se ênfase ao controle da cadeia de valor das atividades, nas tarefas-chave de gerenciamento da capacidade; tal ênfase é particularmente importante nos serviços de massa e de loja, porque eles têm uma alta proporção de custos indiretos fixos. Então, o sistema de custeio das cadeias de hotéis evidencia estes aspectos das unidades essenciais para o sucesso comercial.

Segundo ADAMS (1997: 49) o principal desafio de uma organização está em desenvolver uma gestão eficaz de custos, especialmente na hotelaria, pois benefícios óbvios advêm da redução dos custos tanto das operações de rotina quanto das estratégicas; procura-se, pois, melhorar as oportunidades de obtenção de vantagens competitivas.

Algumas mudanças, de acordo com BRIGNALL (1997: 332), podem ser requeridas nos sistemas de controle de serviço, ao longo do ciclo de vida,

para interagir com as variáveis contingentes: ambiente competitivo, missão do negócio e estratégia genérica.

Em termos de custos, isto implica que o processo de distribuição de serviços pode requerer aumento de tempo, redefinição de centros de responsabilidade e mudanças no grau de sofisticação do sistema de custos. Por exemplo, em uma estratégia de liderança em custos para serviço de massa e algumas lojas de serviço, a adoção do Custeio por Atividades pode ser justificável, em termos da relação custo/benefício da informação gerada.

Para novas unidades de negócios estratégicas, o lucro no curto prazo poderá ser sacrificado, em busca de uma posição competitiva no longo prazo. Nestas circunstâncias, a ênfase em controles financeiros é menos conveniente, e um sistema “*full costing*” pode não valer a pena, ainda que o processo de gestão estratégica se torne mais fácil, tendo em vista, na fase inicial do ciclo de vida, a geração do fluxo de caixa ser essencial para a sobrevivência do empreendimento.

Em uma das cadeias hoteleiras estudadas por BRIGNALL (1997: 334), caracterizada como “loja de serviços”, observou-se que, embora a organização declarasse um estilo de gestão mais próximo do ‘controle estratégico’, as relações das unidades de negócios estratégicas revelavam que “a missão era aumentar a participação de mercado crescente, altamente competitivo, via diferenciação através de estratégia de marca, baseada em serviço superior ao cliente, com particular atenção aos fatores de desempenho intangíveis”.

O custo, era analisado em termos da contribuição por departamentos: identificáveis por apartamentos, bar, restaurante, recepção, etc.; mas não se analisava o custo total do produto. A responsabilidade gerencial estava focada no gerenciamento da utilização da capacidade, e se baseava em orçamento departamental, que distribuía bônus sobre o lucro geral do hotel. O desempenho era mensurado através de cinco medidas de dimensões não

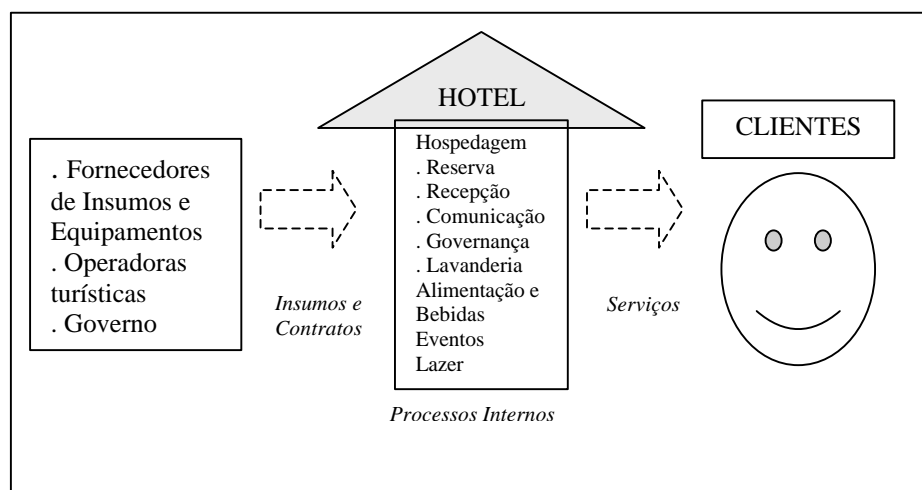
financeiras que avaliavam a estratégia de diferenciação por marca, esperando maximizar a utilização da capacidade, e, assim, maximizar o lucro.

A pesquisa desenvolvida por BRIGNALL (1997) também revela que, entre os seis principais competidores, não existia evidência de que predominasse a escolha pela explicitação do desempenho – financeiro ou competitivo; e, mesmo recentemente, nenhuma alteração significativa ocorreu sobre os sistemas de controle de custos, especialmente no que se refere à identificação de custos que adicionam (ou não) valor. No entanto, para esse autor, nos setores em que preponderam os produtos “intangíveis”, os custos que não adicionam valor são uma fonte de “perda”, e devem ser eliminados, quando possível, uma vez que é difícil identificar particularmente cada um deles.

Para compreender o comportamento dos custos e as causas das variações, faz-se necessário entender o sistema de valor como um conjunto de processos formado por atividades estratégicas relevantes, cujo objetivo é criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros. (Figura 8)

Procurando relacionar os recursos necessários à existência destas atividades, identificam-se as instalações, atendimento, equipamentos, insumos, parceiros (lavanderias, locadoras, transportadores, agências, promotores de eventos, etc). E, se ampliar o campo de observação identificar-se-á a concorrência e o governo com suas políticas fiscais, tarifárias, turísticas, etc.

A definição do sistema de valor envolve identificar as atividades estratégicas – que geram valor para os clientes – às quais correspondem custos, receitas e ativos. Numa primeira análise são identificadas como atividades, com valor percebido pelos clientes de um hotel: recepção (*check-in* e *check-out*), reservas, acomodações, alimentação, eventos, lazer, lavanderia e comunicações. Porém, uma visão ampliada do sistema inclui fornecedores e clientes.



**FIGURA 8: SISTEMA DE VALOR DA ATIVIDADE HOTELEIRA**

A estrutura de custos, conforme definem SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 94), constitui uma forma de compreender a posição da empresa, para assim, analisar e discutir o fluxo do processo, a partir das fontes de matéria-prima e até o produto final entregue ao consumidor.

Um hotel não depende apenas de uma matéria-prima, mas de um conjunto de recursos que são básicos na prestação do serviço: instalações, atendimento, equipamentos, insumos, parceiros (lavanderias, locadoras, transportadores, agências, promotores de eventos, etc).

Tendo como ativos as instalações e os equipamentos, pode-se dizer que são insumos essenciais à prestação dos serviços do hotel: o atendimento, os recursos envolvidos neste atendimento e os serviços fornecidos pelos parceiros.

Na outra ponta do sistema identificam-se dois grupos de atividades que geram valor para o cliente; as atividades principais (serviços de hospedagem e alimentação) e atividades intermediárias (reservas, recepção, lazer, lavanderia e comunicações) conforme demonstra o Quadro 4.

<b>ATIVIDADES</b>	<b>RECEITAS</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>ATIVOS</b>
<b>Principais</b>			
Hospedagem	Diárias de apartamentos	Reservas Recepção Alimentação Atendimento Material de Limpeza Rouparia Lavanderia Comunicações	Móveis Telefones Utensílios
Alimentação	Refeições e bebidas	Atendimento Insumos Utensílios Comunicações	Móveis Utensílios Telefones Computadores
Eventos	Diárias/horas de salões	Atendimento Utensílios Insumos Comunicações	Móveis Utensílios Computadores
<b>Intermediárias</b>			
Reservas		Atendimento Comunicações	Computadores Telefones Móveis
Recepção		Atendimento Insumos Comunicações	Computadores Telefones Móveis Utensílios
Lazer	Receita de serviços	Atendimento Utensílios Comunicações	Móveis Utensílios Piscinas Quadras esportivas Saunas Salão de Jogos Fitness Bares e Boates
Lavanderia	Receita de serviços	Atendimento Serviços de terceiros Lavanderia Comunicações	Móveis Utensílios Máquinas
Comunicações	Receita de serviços	Atendimento Serviços de terceiros	Telefones Computadores

**QUADRO 4: MAPEAMENTO DE RECEITAS, CUSTOS E ATIVOS**

A algumas destas atividades não se pode associar receitas resultantes do serviço prestado, porém a todas elas associa-se o consumo de recursos, seja na forma de custos ou de ativos.

## **2.3 – GESTÃO DE DESEMPENHOS**

Para se tornarem competitivas e sobreviverem no mercado, as organizações têm procurado tornar-se fornecedores de baixo custo, no longo prazo, gerenciando preços e lucratividade por produto ou serviço, por segmento de mercado e por cliente.

A gestão de desempenhos tem como objetivo administrar *o quê e como* as ações são desenvolvidas, a fim de cumprir a missão da organização, desenvolvendo a capacidade de geração de receita e de valor, para clientes e acionistas. Para tanto, o Institute of Management Accountants (IMA) recomenda a definição de um sistema de gestão orientado de acordo com a perspectiva estratégica, para a satisfação do consumidor, e baseado em processos essenciais e variáveis críticas (IMA, 1998: 2).

A gestão do desempenho deve proporcionar uma ligação sistemática entre a estratégia organizacional, os recursos e os processos, de uma forma estruturada, para a obtenção de melhorias contínuas, de modo que todos os envolvidos entendam *onde se está e aonde se quer chegar* para atender os interesses dos *stakeholders*. Para tanto, faz-se necessário definir a visão do estágio desejado para o futuro, e tal estágio se baseia não apenas no potencial de mercado, mas também no conjunto de crenças e valores da organização que define a sua própria missão, e a partir da qual possibilita traçar os caminhos a serem percorridos, guiando-se por ações específicas, de aproveitamento de oportunidades e superação de problemas.

O processo de gestão visa administrar *como* estas ações estão sendo desenvolvidas e *se* caminham em direção aos resultados desejados. É esta a



forma pela qual a administração comunica e institucionaliza sua estratégia, define medidas de sucesso, coordena os esforços dos processos-chave em busca de vantagens competitivas para a organização.

De acordo com SINK e TUTTLE (1989: 2) o desempenho de uma organização é função de uma complexa interação entre sete critérios: eficiência, eficácia, qualidade, produtividade, qualidade de vida no trabalho, inovação e lucratividade.

Para ATKINSON *et al.*, (1999: 83) o sucesso de uma empresa depende do atendimento dos interesses dos *stakeholders*; ou seja: os clientes valorizam serviço, qualidade e custo; os funcionários, satisfação e segurança; enquanto os sócios e proprietários priorizam o retorno dos investimentos.

O desempenho organizacional depende das suas unidades de negócio; por isso o processo de gestão estratégica tem de levar em conta a necessidade de alinhamento entre as áreas operacionais e as estratégias e políticas da organização como um todo. Estas áreas precisam ser eficazes no que lhes compete fazer, para garantirem o cumprimento da missão da organização.

As metas gerenciais são atingidas por meio de atividades operacionais, devendo ser planejadas e executadas de acordo com a direção e as metas definidas para a unidade de negócios, processo, ou nível individual, o que permite ao gestor alinhar as atividades organizacionais e a alocação de recursos às metas estratégicas.

Segundo CERTO e PETER (1993: 200) o exame e avaliação de áreas afetadas pelo processo de administração estratégica é imprescindível, mediante o que denominam de “auditoria estratégica”, a qual é conduzida a partir de um conjunto de ferramentas e diretrizes específicas de cada empresa.

Os processos operacionais, relacionados com produção e distribuição de produtos e serviços, podem ser considerados os elementos principais da

cadeia de valor, sejam eles de apoio ou de contato direto com o cliente. A gestão leva em conta as escolhas e a orientação estratégica, assim como o desenho organizacional com vistas a maximização do valor gerado. Para tanto, baseia-se num processo que envolve coordenação de esforço, aprendizagem organizacional, cultura e gestão do desempenho.

De acordo com ARMISTED *et al.* (1999: 105) a chave para atingir a eficácia organizacional é administrar os processos operacionais essenciais, valendo-se de fatores-chave como velocidade, custo, flexibilidade e confiabilidade, os quais atendem as necessidades dos clientes e, portanto, a necessidades estratégicas da organização.

A gestão do processo pode estar restrita às atividades funcionais específicas, relacionadas com as operações e com a distribuição de produtos e serviços que constituem a cadeia de valor da empresa e possuem competências essenciais ao sucesso competitivo. Estas competências devem ser avaliadas com base em múltiplos, porém simplificados, indicadores, úteis ao planejamento e às decisões dos *stakeholders*.

Uma lacuna na integração das medidas de desempenho operacional com as prioridades estratégicas contribui para uma fraca integração das atividades da equipe com a estratégia geral, segundo CHENHALL e LAGFIELD-SMITH (1998: 361). Uma gestão eficaz envolve o uso de informações que ajudam a entender como as operações apóiam as prioridades estratégicas e a interdependência das atividades, ao longo da cadeia de valor.

CERTO e PETER (1993: 15) sugerem a adoção de esquemas de controle que visem monitorar e avaliar o processo de administração estratégica, a fim de melhorá-lo e assegurar-lhe um funcionamento adequado, fazendo com que as estratégias se desenvolvam da forma como foram planejadas, o que ajuda a alta administração a atingir as metas organizacionais.

A definição de um sistema de controle deve espelhar os objetivos da organização e as estratégias competitivas do negócio, de modo a definir medidas (a partir de fatores facilmente quantificáveis) nas quais as relações entre quantidades de um evento atual são comparadas às de um evento anterior, ou aos padrões (ADAMS, 1997: 116).

A mensuração do desempenho tem, neste contexto, o papel de instrumento de monitoração, assim como o de captar experiências que compõem o conhecimento ou aprendizagem organizacional, tácita ou explícita.

### **2.3.1 – Mensuração de Desempenhos**

Em busca da excelência, a organização de classe mundial tem, como desafios principais: executar seu trabalho com pontualidade, dentro das especificações, com certa quantidade de recursos, e melhorar continuamente o desempenho dos indivíduos e grupos, da organização e dos sistemas. Por isso, precisa desenvolver instrumentos de medição e avaliação, que alimentem sistematicamente o processo de tomada de decisões, definindo detalhadamente o processo de gestão e avaliando sua eficácia e eficiência, assim como a sua abrangência e consistência, de acordo com SINK e TUTTLE (1989 :33).

A mensuração do desempenho tem como objetivo prover os gestores com *insights*, para que eles possam saber sobre *o que* se fez, *o modo* como se fez, *onde* pode ser melhorado, e, ainda, *quando* o sistema está sob ou fora de controle e, assim, poder motivar e encorajar os elementos da organização a caminhar, unidos, em direção aos objetivos estratégicos. Portanto, um sistema de mensuração deve ser moldado de forma a captar e organizar dados, e comunicar resultados de forma clara e rápida, permitindo aos elementos da

organização tomar as providências cabíveis, no sentido de melhorar o desempenho global.

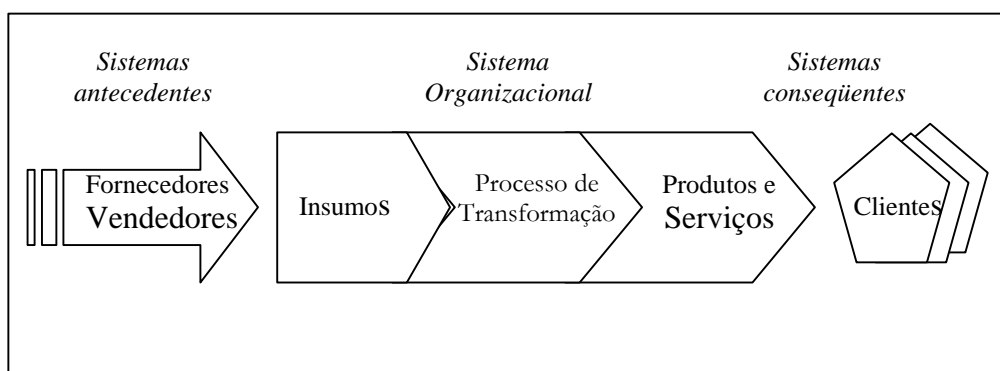
No contexto competitivo, mensurar o desempenho é essencial porque, o conhecimento *do que e como foi feito*, propicia às pessoas saber como obter melhorias contínuas em condições de lucratividade. No entanto, o uso eficaz de sistemas de mensuração pode ser dificultado em virtude de alguns paradigmas, segundo SINK e TUTTLE (1989: 58), como o que considera a mensuração uma ameaça que deve ser pautada em precisão, enfoca um único indicador, dando ênfase a produtividade do trabalho, encarando a subjetividade como descuido e os padrões como fatores limitativos do desempenho.

Para estes autores, a quebra destes paradigmas é uma condição essencial para que se desenvolvam medidas e sistemas de mensuração de qualidade. Recomendam que se procure desenvolver medidas essenciais absolutas, partindo de uma visão do sistema de mensuração da organização, definindo operacionalmente os critérios de desempenho, definindo medidas específicas, criando uma lista priorizada e definindo técnicas de aplicação, de acordo com SINK e TUTTLE, (1989: 135).

O diagrama do sistema de gestão (Figura 9) serve para mostrar que as unidades de negócios são sistemas gerenciais, ligados a:

- a. sistemas antecedentes compostos por fornecedores e vendedores, internos e/ou externos;
- b. sistema organizacional composto por insumos, processos de transformação que adicionam valor, e por produtos na forma de bens e serviços, tangíveis e intangíveis;
- c. sistemas conseqüentes, compostos pelos clientes, internos e/ou externos.

O sistema de gestão tem o papel de assegurar que o trabalho seja feito pontualmente, dentro das especificações, conforme orçado, e com melhoria constante de desempenho. Faz-se necessário, portanto, conceber o desempenho organizacional, ou seja, entender qual é o desempenho esperado, para, assim, poder defini-lo operacionalmente, em termos de critérios de gestão que funcionem como um painel de instrumentos.



**FIGURA 9: DIAGRAMA DO SISTEMA DE GESTÃO**

A organização do sistema pressupõe uma boa compreensão das possíveis ações de melhorias, decisões, problemas e oportunidades de gestão, assim como das técnicas de coleta, processamento e apresentação das informações que serão necessárias.

Para obter uma mensuração eficaz é necessário, também, entender os conceitos de unidade e escopo, assim como outras questões relacionadas ao sucesso do esforço dedicado à mensuração, tais como usuários e clareza de propósitos. Precisa-se entender, portanto, que os processos são desenhados para satisfazer as necessidades do consumidor, e que a mensuração do seu desempenho deve ser baseada nestas necessidades.

De acordo com CERTO e PETER (1993: 206) as medições do desempenho podem ser qualitativas, quantitativas, ou podem combinar essas duas formas. As medições qualitativas são constituídas por dados, resumidos com subjetividade, os quais envolvem julgamentos e, por isso, podem levar a

resultados que limitam a efetividade e a eficiência da gestão estratégica, contribuindo assim para o fracasso da organização. As medições quantitativas consistem de dados resumidos numericamente, tais como unidades de produtos, níveis de rotatividade de empregados, absenteísmo, dividendos pagos, lucro líquido, retorno sobre o investimento, participação de mercado etc.

A combinação destes dois tipos de medidas permite estimular a busca de melhorias contínuas, porque tira o foco no controle de exceções, proporcionado pelos padrões que criam uma mentalidade de conformidade, em vez de incentivarem a criatividade e enfraquecerem as forças que promovem uma visão pró-ativa dos negócios.

Para empresas de serviços o uso de medidas não financeiras pode prover uma dimensão adicional valiosa, por fornecer informações que permitem quantificar o posicionamento competitivo do negócio. Por este motivo tem-se tentado utilizar um *mix* de medidas financeiras e não financeiras, cujos componentes qualidade e flexibilidade, intangíveis possam ser mensurados juntamente com as medidas tradicionais, como lucratividade e retorno sobre o investimento.

A estrutura e o tamanho da organização têm implicações claras para a escala e área de mensuração apropriada; ocorrem problemas quando há crescimento da organização e ocorre mudança na estrutura.

O papel da mensuração de desempenho está ligado diretamente ao desenvolvimento da estrutura da organização. Uma empresa relativamente pequena, gerida por um ou dois proprietários, requer informações precisas em termos de vendas e custos; no entanto, muitas delas podem ser mantidas na cabeça das pessoas envolvidas (ADAMS, 1997: 116).

Em organizações mais complexas muitas atividades e seu desempenho não podem ser reduzidas a estatísticas simples, que sirvam apenas como um

resumo de áreas de atividades integradas. Além disso, algumas áreas dentro da empresa são interdependentes e requerem cooperação entre todas as suas divisões, de modo que uma medida única de desempenho pode ser inadequada.

Alguns aspectos do desempenho não podem ser mensurados quantitativamente; e aqueles que podem requerem ainda algum exercício de julgamento, quando os resultados não podem ser claramente previstos. Finalmente, o processo de gestão pode ter lugar em um ambiente complexo e cheio de incertezas, e para se chegar a um objetivo pode ser apropriado um esforço adicional; isso pode significar que há a necessidade de distinguir entre desempenho de unidades e desempenho individual.

De acordo com ADAMS (1997: 116) existem geralmente cinco padrões de mensuração do desempenho:

- a. mesma unidade ou departamento em épocas anteriores;
- b. desempenho de unidades similares, ou departamentos;
- c. estimativas de desempenho esperado;
- d. estimativas sobre o que deve ser atingido depois de um evento;
- e. desempenho necessário para atingir uma meta desejada.

Torna-se necessário considerar as mutações ambientais e, assim, evitar a ocorrência de problemas, quando se toma o conjunto de metas para avaliar desempenho e se supõe que um ambiente permanece o mesmo ao longo do tempo. Na prática, mudanças nas condições dos negócios podem gerar um processo de comparações inócuas. Diferentes estratégias requerem diferentes perspectivas de custos e definem a forma como a contabilidade gerencial vai ser praticada, de modo a adaptar-se às necessidades empresariais.

Para se promover a implementação de um processo de mensuração eficaz é necessário, inicialmente, fazer uma análise completa das necessidades

operacionais e estratégicas dos *stakeholders*, identificando metas em termos de dimensões críticas tais, como: tempo, qualidade e custos.

A dimensão dos custos irá propiciar a compreensão do potencial de lucratividade, essencial à sobrevivência dos empreendimentos econômicos, tanto sob a perspectiva dos produtos e atividades, quanto dos clientes, estabelecendo metas realísticas.

A análise dos processos essenciais, das saídas e dos atributos necessários para apoiar o desempenho requerido, ajudará a desenvolver e alinhar medidas e metas para cada processo, definindo papéis e responsabilidades, assim como propiciará o desenvolvimento de um sistema de motivação de desempenho para pessoas-chave na organização.

A mensuração de desempenho estruturada tem como objetivo motivar e encorajar a organização a mover-se, unida, em direção aos objetivos estratégicos; o que se dá por meio de coleta de dados, organização e comunicação do desempenho de forma abrangente; os gestores ganham mais tempo para planejar e desenvolver negócios, por terem que se preocupar menos com o que saiu errado, uma vez que toda a equipe de trabalho tem acesso a todos os detalhes de seu desempenho; e as técnicas bem sucedidas são copiadas com rapidez.

Para MEYER (2000: 96) a mensuração do desempenho deve maximizar a eficácia das equipes e, portanto, estas devem se concentrar em processos capazes de melhorar o fornecimento de produtos e serviços aos clientes, através de indicadores de processo que monitorem tarefas e atividades geradoras de resultados.

Para esse autor, os indicadores de resultados evidenciam o cumprimento de metas, mas esclarecem não como se chegou a elas; e, ainda mais importante: o que fazer para melhorá-las continuamente. Na gestão de



processos, um pressuposto básico é a excelência; então a busca de melhorias contínuas, como um pré-requisito, deve ser sistematicamente avaliada.

É importante, reforça MEYER (2000: 99), que se componha um painel de indicadores simples, enxuto e específico para cada processo, de modo que permita à equipe atingir sua missão, explorando em plenitude a capacidade de executar suas tarefas com eficiência, em atendimento às demandas dos clientes.

SHARMAN (1995) adverte que o trabalho de desenvolvimento de um sistema de mensuração de desempenhos requer uma equipe multifuncional formada por elementos da alta administração – presidente, gerentes *seniors* –, facilitadores internos, equipe da linha de frente, e uma equipe de consultoria, de modo a assegurar o alinhamento e adaptabilidade de mudanças, na estratégia, pela identificação de atividades ineficientes, ou de processos que não adicionam valor às atividades produtivas.

Com este propósito, SHARMAN (1995: 36) sugere seis passos para o desenvolvimento de um sistema de mensuração de desempenho, com base na experiência da Edmonton Telephone, desenvolvida por Kim Freeman e outros:

- a. análise estratégica;
- b. definição de processos;
- c. desenvolvimento de medidas;
- d. coleta de dados de desempenho;
- e. análise de lacunas;
- f. implementação e acompanhamento.

A análise estratégica tem como objetivo entender a posição atual e futura da companhia, avaliar as necessidades dos clientes, acionistas e

empregados, para assim poder definir as medidas internas a serem perseguidas em termos de tempo/qualidade/custo, a partir da identificação dos fatores críticos de sucesso.

Esta análise vai permitir o mapeamento das ligações entre estratégia e processos, o que será útil para ajudar os participantes a entender estas ligações e proporcionar uma visão macro das expectativas dos *stakeholders*, das relações da empresa com o ambiente, e de outras organizações, para que se identifiquem os fatores críticos de sucesso a serem administrados.

A definição dos processos tem como objetivo promover a compreensão de todos os componentes do processo, o que envolve a identificação de pontos de partida e de chegada e as relações entre os processos, formando-se um mapa detalhado dos processos que afetam diretamente o cliente.

O desenvolvimento de medidas, realizado por grupos representativos das áreas funcionais, começa pela saída esperada para o fim do processo, traduzida, em termos financeiros ou não financeiros, que posteriormente deverão ser validadas ou refinadas.

A mensuração do desempenho pressupõe a existência de um Sistema de Informação Gerencial (SIG), que deve levar em conta seis dimensões de desempenho: duas relacionadas com o resultado do sucesso competitivo e quatro com os aspectos determinantes deste sucesso. Essas dimensões têm, como medidas do *resultado* do sucesso competitivo, os indicadores de “competitividade” (participação de mercado) e os financeiros (custo unitário, lucro e valor adicionado). E há as medidas dos aspectos *determinantes* do sucesso competitivo: qualidade, flexibilidade, utilização de recursos; e iniciativas de inovação. (Quadro 5)

DIMENSÕES	MEDIDAS DE AVALIAÇÃO
Resultado do Sucesso Competitivo	Competitividade – Participação de Mercado Financeiras – custo unitário, lucro e valor adicionado
Determinantes do sucesso competitivo	Qualidade Flexibilidade Utilização de recursos Inovação

Adaptado de BRIGNALL (1997: 339)

### QUADRO 5: DIMENSÕES DAS MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

As empresas que mantêm estratégias de “liderança em custos” tendem a focar as medidas de utilização de recursos e custos; e as que optam pela “diferenciação” inclinam-se para o *mix* e para ponderações de medidas determinantes de diferenciação, tais como qualidade e flexibilidade; mas as medidas de competitividade serão necessárias para qualquer uma destas estratégias. Naturalmente deverá haver interação e equilíbrio entre as seis dimensões, embora sejam diferentes as prioridades, de acordo com o ciclo de vida da empresa.

A coleta de dados reais sobre o desempenho se realiza a partir de uma estrutura de mensuração definida, permitindo a identificação de direcionadores de custos, a definição de responsabilidades pelas medidas e rotina de coleta, pelo estabelecimento de relatórios e de requisitos de distribuição de informações.

A análise de lacunas tem como objetivo identificar oportunidades de melhorias e adoção de ferramentas apropriadas, assim como avaliar a distância entre *onde se está* (desempenho atual) e *onde se quer chegar* (metas) desenvolvendo-se planos de melhorias.

A implementação se realiza a partir das oportunidades das melhorias identificadas pela coleta de dados e da análise de lacunas, que propiciam a

revisão das metas estratégicas e o redesenho dos planos, em busca de novas melhorias.

Uma vez que os dados sobre o desempenho real tenham sido analisados em relação à estratégia, as prioridades de melhoria podem ser agrupadas, e novas metas, desenvolvidas.

### **2.3.2 – Desempenho Logístico**

Os objetivos da mensuração de qualquer atividade, processo ou unidade de negócio são monitorar, controlar e orientar decisões. As medidas de monitoramento procuram acompanhar o histórico do desempenho do sistema logístico, do tipo de nível de serviço e dos componentes de custos. As medidas de controle procuram acompanhar o desempenho em andamento, e são usadas para refinar o processo logístico, no sentido de retornar à conformidade, de acordo com padrões de controle. E as medidas de orientação são definidas com o intuito de motivar ações das pessoas para que se chegue aos objetivos perseguidos.

As medidas de desempenho são definidas tendo-se em vista a perspectiva da atividade ou da produtividade. Quando são baseadas na atividade, o foco está na eficiência e na eficácia do esforço do trabalho principal, mas nem sempre no desempenho do processo, como um todo, de satisfação do cliente. Em geral, são expressas em termos de tempo, tais como entrada de pedido, entrega de pedido, seleção de pedido, reclamação por pedido, entrada de pedido por cliente, seleção de pedido por cliente, entrega por cliente, seleção de pedido por produto, entrega por produto.

A mensuração do processo considera a satisfação do cliente com a entrega pela cadeia de suprimento. Examina-se o tempo total de desempenho do ciclo, ou a qualidade total do serviço, atributos que medem a eficácia coletiva de todas as atividades requeridas para satisfazer os clientes.

A medidas de desempenho baseadas na perspectiva da produtividade podem ser internas – relacionadas com custos, serviço ao consumidor, ativos, qualidade – e externas – quando levam em conta a percepção do cliente ou os resultados da prática de *benchmarking*.

O foco na eficácia e desempenho do fluxo logístico requer medidas que ofereçam uma perspectiva integrada, que seja compatível e consistente com as funções da firma e com as instituições do canal. Sem esta integração fabricantes e atacadistas, por exemplo, podem apresentar perspectivas diferentes do que seja um serviço adequado ao consumidor.

Para o fabricante a disponibilidade do serviço pode ser medida pela habilidade de embarque, quando solicitado, enquanto o atacadista pode avaliar a habilidade do envio, quando prometido. No primeiro caso, o fabricante é classificado de acordo com a sua capacidade de atender à demanda do consumidor; no segundo um padrão inferior é seguido, de modo que o atacadista pode prorrogar uma data de promessa, se o estoque não estiver disponível.

Para desenvolver medidas integradas que pudessem ser usadas através da cadeia de suprimentos, um consórcio de empresas, universidades e consultores propôs quatro tipos de medidas e indicadores para resultados e desvios. Embora esta não seja a única estrutura possível, tem sido promovida por muitas grandes empresas, e tem encontrado boa aceitação, sobretudo porque, apresenta duas importantes características de um sistema de mensuração de desempenho integrado: definição clara e consistência (BOWERSOX, 1996: 683).

Os tipos de medidas (Quadro 6) refletem as dimensões do desempenho que podem ser monitoradas ao longo da cadeia de suprimentos para uma gestão eficaz. As medidas específicas mensuram satisfação do consumidor, tempo, custo e ativos, e são monitorados com base em resultados e desvios. A

medida de resultado tem como foco o processo geral, o processo de satisfação do consumidor e o processo de gestão do tempo. As medidas de desvios têm como foco as atividades específicas, dentro do processo.

<b>RESULTADOS</b>	<b>DESVIOS</b>
<b>Satisfação de consumidor/qualidade</b>	
Pedidos completamente atendidos Satisfação do consumidor Qualidade do produto	Data de distribuição conforme prometido Custos de garantias, retornos e concessões
<b>Tempo</b>	
Tempo de espera para completar o pedido	Ciclo de tempo de fornecer/fazer Tempo de resposta da cadeia de suprimento Cumprimento do plano de produção
<b>Custos</b>	
Custos da cadeia de suprimento total	Produtividade do valor adicionado
<b>Ativos</b>	
Tempo de ciclo do dinheiro Dias de estoque de fornecimento Desempenho de ativo	Precisão de estimativa Obsolescência de estoque Utilização da capacidade

Fonte: PRTM Consulting *Integrated-Supply-Chain Performance Measurement: A Multi- Industry Consortium Recommendation*, Weston, Mass. PRTM, October, 1999, *in* BOWERSOX, (1996: 683), com adaptações

#### **QUADRO 6: ESTRUTURA MÉTRICA DA CADEIA DE SUPRIMENTOS INTEGRADA**

O custo do fluxo logístico, uma destas quatro medidas típicas, inclui todas as despesas, cujos principais componentes são: custo de atender pedidos, custo de aquisição de material, custo de movimentação de estoque, custos do sistema de informações gerenciais e financeiras relacionadas a logística, custos de mão de obra da fabricação e despesas gerais de estoques.

O custo de atender um pedido envolve: lançamento e manutenção de novos produtos, criação de pedidos dos consumidores, entrada e manutenção de pedidos, gestão de contrato/programa, satisfação de pedido, distribuição, instalação, e contas do cliente.

O custo de aquisição de material envolve: gestão e planejamento de mercadoria, engenharia de qualidade do fornecedor, fretes e taxas incorridos, recebimento, inspeção, engenharia de componentes e ferramentas.

O custo de movimentar o estoque envolve: custo de oportunidade, redução, seguros, taxas e obsolescência.

O custo do sistema de informações gerenciais e financeiras relacionadas a logística é composto por: finanças, sistema de informação gerencial e custos de apoio à cadeia de suprimentos.

Os custos de mão de obra da fabricação e despesas gerais de estoques referem-se a: mão de obra direta, mão de obra indireta, engenharia de fabricação e qualidade, sistema de informações, refugos e retrabalho, depreciação, despesa de aluguel, locação da fábrica, manutenção de equipamentos, apoio externo, ambiental.

A mensuração dos desvios de custos focaliza a produtividade dos recursos humanos, rastreando o valor adicionado por empregado. A produtividade do valor adicionado é definida como valor adicionado total da receita menos o valor de materiais obtidos externamente, e esse valor é definido como um índice do contingente da empresa total ou, da folha de pagamento.

De acordo com BOWERSOX *et al.* (1996: 682) um sistema de mensuração ideal incorpora três características, para oferecer precisão e orientação oportuna para a gestão: conciliação custo/serviço, relatório baseado no conhecimento dinâmico e relatório baseado em exceções.

A conciliação é essencial para refletir o equilíbrio entre os custos e a geração de receitas, a fim de que se possa identificar e coordenar os custos e receitas relevantes, permitindo que os gestores tomem decisões logísticas significativas. De outro modo pode resultar distorcida a interpretação que os gestores fazem da eficácia do desempenho do sistema logístico.

Os relatórios baseados no conhecimento dinâmico decorrem da necessidade dos gestores logísticos de projetar tendências adversas e, assim, poder guiar ações gerenciais corretivas. Por isso, os sistemas de relatórios devem possuir capacidade de diagnóstico para antecipar tendências operacionais que anunciam e sugerem ações corretivas apropriadas.

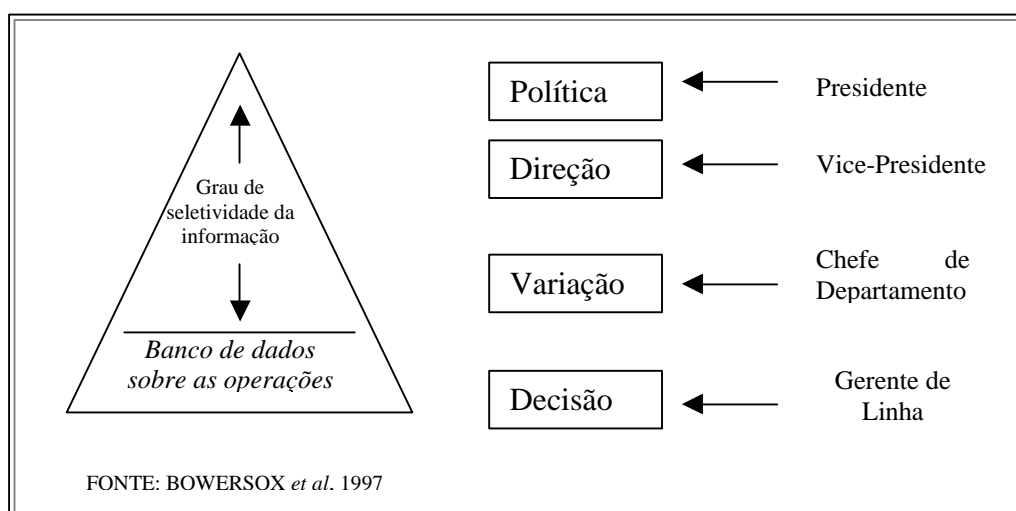
Os relatórios também devem ser baseados em exceções, devido ao fato de a natureza abrangente e detalhada da logística requerer atenção gerencial direcionada para os desvios dos resultados esperados. A identificação de que uma atividade não planejada está ocorrendo ajudará o gestor a isolar atividades e processos que requerem atenção, identificando áreas que necessitem esforço de resolução de problemas, ou facilitando uma avaliação mais profunda de um processo ou função específicos.

Mecanismos de monitoramento são essenciais para um sistema de avaliação e controle que vise assegurar, à administração, que a operação total está dentro dos parâmetros estabelecidos. O propósito do uso desses mecanismos é sinalizar alguma anormalidade que requeira ações corretivas e prevenção da recorrência de problemas.

A natureza da mensuração requer que diversos níveis de informação sejam desenvolvidos dentro da empresa, e tem como regra geral que, quanto mais alto é o nível de gestão, mais seletivos devem ser os relatórios. Na mensuração logística quatro níveis de informação podem ser aplicáveis: direção, variação, decisão e política (Figura 10)



No nível de direção, os fluxos de informações e mensurações estão relacionados com a execução do plano operacional. O foco está nas transações do dia-a-dia e limita-se a regras de decisão predeterminadas, gerando uma base de dados que auxilia a avaliação da eficiência e da eficácia, o monitoramento de tendências e a detecção de exceções.



**FIGURA 10: FLUXO DE INFORMAÇÕES E NÍVEIS DE MENSURAÇÃO**

As medidas de variação relacionam-se com os desvios dos planos e resultam na identificação de tendências, podendo apresentar indicações de exceções úteis ao nível de direção.

As medidas de decisão estão relacionadas com modificações no plano operacional, devido à materialização de exceções ou problemas relacionadas a variação ou direção. São medidas muito seletivas, que devem ser avaliadas em termos das conseqüências desses problemas na totalidade do sistema.

As medidas de políticas envolvem mudança de objetivos e formulação de novas políticas, o que requer a avaliação do desenho do sistema planejado, assim como a do custo total a atingir.

Em logística, segundo BOWERSOX *et al.* (1997:686), quando a qualidade é tida como um dos requisitos essenciais dos sistemas de mensuração, três tipos de relatórios são mais usados: de *status*, de tendência e

'*ad hoc*'; e são requeridos para todas as áreas funcionais de um sistema logístico, pois a intenção é assegurar a conformidade delas com os objetivos dos planos operacionais.

Os relatórios de *status* proporcionam informações detalhadas sobre determinados passos das operações logísticas. Alguns desses relatórios apresentam unidades individuais, ou controle de transações; outros são de natureza financeira. O propósito é fornecer ao gerente de linha informações relevantes, para que ele cumpra com sua responsabilidade, no sistema logístico geral.

Os relatórios de tendência são usados pelos administradores de níveis superiores aos dos gerentes de linha; devem basear-se nos relatórios de *status*. São mais seletivos e contêm informações sobre vários controladores individuais. De posse destas informações o chefe de departamento está em posição de rever a situação corrente e desencadear ações corretivas.

Os relatórios *ad hoc* são desenvolvidos para prover detalhes sobre o desempenho de áreas específicas; e são três os tipos mais comuns: diagnóstico, de posição e político. O diagnóstico proporciona detalhes sobre fases específicas de operações, como devolução de um pedido, e correspondente ação corretiva. O relatório de posição, em face de algum problema, relaciona alternativas de ação e prováveis conseqüências para uso dos executivos ao nível de decisão. E, por fim, o relatório de modificação de política geralmente é destinado ou iniciado pela alta administração e seu conteúdo quase sempre envolve áreas de atividade além da logística.

BOWERSOX e CLOSS (1996) apontam, como requisito essencial para uma organização, melhorar continuamente seu sistema de mensuração de desempenho, construindo estrutura geral que permita guiar o planejamento operacional, tipicamente de curto prazo, nas ações do dia-a-dia.

O problema da mensuração do fluxo logístico está em captar o resultado do sistema de suprimento e distribuição, assim como em identificar os custos específicos associados; e em permitir uma análise separada, por cliente e por segmento de mercado.

A operacionalização do conceito de mensuração requer identificar os produtos esperados do sistema logístico e os custos necessários à sua realização. De acordo com CHRISTOPHER (1997: 61) é essencial entender o conceito de missão enquanto conjunto de metas de serviço ao cliente, definidos em termos de tipo de mercado; devem também ser considerados os produtos e as restrições de serviços e custos.

O gestor deve estar posicionado de modo a ver a empresa como um todo, e não através de custos unitários, que encorajam ações que resultam em eficiência de áreas específicas, sem apreciação completa do impacto em outras.

O custo total permite a integração das operações logísticas através da cadeia de valor, na qual cada participante torna-se responsável por atividades logísticas que maximizam o desempenho geral, em termos da posição de mercado, ou de lucros.

De acordo com BOWERSOX e CLOSS (1996: 668) a correta alocação e monitoramento de recursos logísticos estão baseadas em mensuração e controle eficazes, que constituem fatores críticos de criação e manutenção de vantagem competitiva, porque tem sido cada vez menor a distância entre atividades lucrativas e não lucrativas.

O objetivo da gestão logística é acompanhar o desempenho, comparando-o com o planejamento operacional, e identificar oportunidades para aumentar eficiência e eficácia. Segundo CHRISTOPHER (1997:57) a orientação para o fluxo, peculiar ao gerenciamento logístico, não faculta ao gestor prescindir da análise de dados de custos, porque inviabiliza a revelação do potencial de negociação do sistema logístico, além de tornar difícil a

quantificação da relação custo-benefício e, conseqüentemente, dos impactos causados ao sistema como um todo pelas políticas de distribuição.

As empresas sempre administraram suas atividades logísticas, mas nem sempre com uma idéia clara de quanto isto lhes custava, pelo menos até meados dos anos 50 (BALLOU, 1993). A primeira aplicação do custo total à atividade logística, segundo BOWERSOX e CLOSS (1996: 643), foi apresentada por Howard Lewis, James Culleton e Jack Steel em *The Role of Air Freight in Physical Distribution* sob a tese de que, “em situações onde a velocidade e confiança de distribuição aérea permitiriam que outros custos (tais como armazéns e estoques) fossem reduzidos ou eliminados, e aumentos nos custos de transportes seriam justificados pela obtenção de um custo total mais baixo”, decorrente de uma cuidadosa integração de atividades logísticas.

Que a atividade logística é importante para o setor industrial e militar não existem dúvidas, mas já é muito comum encontrar na literatura a afirmação de que se trata de uma atividade essencial à todas as empresas, porque ela permite reduzir o tempo de atendimento a consumidores, e suprimento hábil de bens e serviços, assim como amplia a possibilidade de racionalização dos recursos e das conseqüentes economias, em termos de custos.

Esta atividade, ao ser desenvolvida, gera os chamados custos logísticos, cujos principais componentes são os transportes, a manutenção de estoques e o processamento de pedidos. A importância dos custos logísticos tem sido medida pela sua comparação com o faturamento ou com o valor adicionado (vendas – custos de mercadorias e serviços adquiridos de terceiros).

A prática contábil tradicional, de acordo com BOWERSOX e CLOSS (1996), falha ao identificar ou definir responsabilidades, por contribuir para uma agregação natural de contas, comum aos demonstrativos subdivididos por áreas de responsabilidade gerencial ou organizacional, dentro de uma

empresa. Os relatórios de informações são elaborados por unidades administrativas, mas não contribuem para a análise do custo total, uma vez que muitas despesas associadas ao desempenho logístico permeiam diversas unidades da organização.

Na atividade logística tem-se considerado, com frequência, o custeio baseado em atividades, que procura relacionar todas as despesas relevantes necessárias à adição de valor às atividades desenvolvidas independente de quando e onde elas ocorrem. O critério de desenho do sistema de custeio, ou seja, as regras e procedimentos para identificação, agrupamento e definição dos custos, causam impactos decisivos sobre o processo de tomada de decisão, por ajudar o gestor a entender os principais fatores que afetam as despesas com logística.

O custeio baseado em atividades procura definir despesas segundo os eventos, ou seja, se o objeto de análise é um pedido do cliente, então todos os custos que resultam desta providência contribuem para a formação do custo total da mesma.

O posicionamento estratégico de uma empresa face à concorrência, segundo COOPER e SLAGMULDER (1999), deve ser buscado na gestão de custos: entre as empresas participantes da cadeia de suprimento, a qual extrapola as fronteiras da firma, porque o isolamento limita a eficácia do processo como um todo, na medida em que cada empresa confina sua análise à economia local.

Faz-se necessário criar mecanismos de interação, pois eles permitem desenhar produtos cujo custo pode ser reduzido ao longo da cadeia – desde o fornecedor até o consumidor – se houver equilíbrio entre funcionalidade, preço, e qualidade; e o estabelecimento de relações independentes, mas cooperativas, que componham uma rede na qual as operações se dão de forma mutuamente sustentada.

MANNING (1995: 44) reconhece que as informações sobre custos logísticos são vitais para o processo de decisão de fabricantes, distribuidores e fornecedores; enfim, para todos os elementos do sistema de valor, pois possibilitam entender o equilíbrio entre receitas e custos, associados a vários canais, pelos quais distribui bens e serviços.

Trata-se de uma questão estratégica, porque permite a formulação de alternativas de melhorias para os negócios em geral, assim como a avaliação do impacto da implementação destas melhorias, com base em informações confiáveis e precisas.

Para MANNING (1995: 44) o tratamento típico de apropriação de custos por atividades é insuficiente para conduzir análises mais precisas de lucratividade, principalmente se a organização for gerenciada por região, linha de produto, instalações, enfim, por unidade de negócio.

No custeio por atividades o custo dos produtos é transferido para os canais, tomando-se como base os custos unitários padrão, o “*mix*” de produtos vendidos e a apropriação das despesas gerais, com base nas receitas líquidas ou no volume de vendas por canal.

Por isso, MANNING (1995: 44) propõe um refinamento da aplicação do custeio por atividades, que contempla a visão da Gestão Estratégica de Custos: o que direciona os custos não são apenas os produtos mas, também, os clientes atendidos e os canais por meio dos quais os produtos são oferecidos.

MANNING (1995: 45) mostra que os custos podem ser relacionados com produtos, com os canais de distribuição e com os clientes. Examinar a estrutura de custos sob esta perspectiva ajuda a administração a entender os diferentes comportamentos dos custos relacionados com cada uma destas categorias, assim como as interações entre elas.

Para desenvolver custos precisos relacionados com canais e clientes, faz-se necessário observar três princípios:

- a) incluir todos os custos – diretos, indiretos, gerais ou implícitos;
- b) dar mais ênfase à relevância que à precisão;
- c) direcionar a análise.

A estrutura de custos da organização deve ser traduzida em termos dos componentes de atividades que refletem (ou não) as operações da empresa, e o detalhamento dela deve ser orientado pelos objetivos de custeio.

O objetivo final é captar o rumo (ou direção) dos custos totais – por produto, canal e cliente; confrontado com as informações sobre vendas. O resultado deverá orientar decisões estratégicas como a de alocar recursos de vendas para clientes e canais; essa alocação, a longo prazo, produz crescimento e lucratividade, bem como “níveis de preços, investimentos em armazéns, metas de redução de custos, racionalização de canais, e seleção de mercados-alvo e clientes-chave” (MANNING (1995: 48).

### **2.3.3 – Indicadores de Desempenhos**

Uma das mais relevantes contribuições para o processo de gestão estratégica mediante o uso de indicadores deve-se ao *Balanced Scorecard*, que complementa os indicadores financeiros, mostrando o resultado das ações do passado com “indicadores operacionais, relacionados com a satisfação dos clientes, com processos internos e com a capacidade da organização de aprender e melhorar – atividades que impulsionam o desempenho financeiro futuro.” (KAPLAN & NORTON, 2000: 117)

Para satisfazer seus clientes a organização empenha-se em garantir a excelência (elevado nível de serviço) dos seus processos internos, havendo,

portanto, a necessidade de identificar e mensurar as competências essenciais, assim como os métodos necessários para atendê-las.

O processo de gestão visa fazer com que as coisas aconteçam do modo como foram planejadas, e requerem, portanto, que se defina o resultado esperado das ações implementadas. O controle desse processo será exercido mediante medição, comparação do real com objetivos e metas, e implementação de ações corretivas, quando necessárias. (CERTO e PETER, 1993:197).

O estabelecimento de padrões é parte do planejamento e deve estar em conformidade com a estratégia, mediante os recursos e procedimentos adotados. Os padrões, segundo CERTO e PETER (1993: 11), são “medidas de desempenho que possibilitarão ao negócio atingir seus objetivos de longo prazo com sucesso”.

Portanto, o momento de estabelecer padrões no processo de planejamento, é o mesmo em que devem ser encontrados e definidos parâmetros para avaliação do desempenho dos métodos competitivos, os quais são escolhidos para que se realize a estratégia da empresa; e é através deles que se detalham as expectativas dos gestores e projetistas sobre o que se espera das operações.

Existem padrões naturais, tais como os de tempo de tarefa, de produtividade e de custos, que são mais fáceis de se determinar, e padrões mais ambíguos e artificiais, tais como qualidade, que requerem revisões e auditorias, pois elas minimizam a ambigüidade – uma grave ameaça ao processo de gestão eficaz.

Para se evitar é ambigüidade é necessária uma definição precisa e comunicação eficaz dos padrões; evitar excesso de generalização, estabelecer correlação entre padrões e sistemas de medição e avaliação de desempenho,



conforme sugere SCHMENNER (1999:125), são providências importantíssimas, que sugerem a participação de:

- a. especialistas, os quais podem fazer parte do próprio quadro de funcionários da empresa que conheçam bem as tarefas;
- b. engenharia de processo, que utiliza técnicas como estudos de tempos e movimentos, análise de atividade ou processo, para racionalização dos recursos;
- c. especialistas em marketing, conhecedores das expectativas dos clientes;
- d. especialistas em *benchmarking*, capazes de absorver o que melhor se faz no ambiente da empresa e que pode ser utilizado em seu benefício.

Enfim, é necessário operacionalizar medidas úteis e consistentes sobre o que se deseja administrar. Deve-se, segundo SINK e TUTTLE (1989: 243), definir como:

- a. coletar os dados necessários para a medida;
- b. decidir o que é contábil para a medida, e qual escala será usada e qual atributo;
- c. decidir ou determinar como estocar e recuperar os dados, eficaz e eficientemente;
- d. determinar quais são o processo, o tratamento e a transformação de dados, em informação e no correspondente relato.

Para operacionalizar as medidas que irão avaliar o desempenho é importante entender a dimensão estratégica deste, ou seja, detectar o que ele deve refletir, em termos dos fatores estratégicos do negócio, das bases competitivas, das competências e dos métodos essenciais, a serem adotados

para o sucesso organizacional; tais fatores devem ser representados por números que possam ser computados como atributos (Quadro 7)

Fica bem claro que ter um painel de indicadores é essencial para a condução dos negócios, e estes tanto podem ser de resultado, para a empresa como um todo, como de processo – desde que estejam ligados à estratégia.

Os indicadores de processo são específicos e devem ser elaborados pela equipe com a participação da administração, para garantir a convergência de interesses em direção às metas estratégicas.

Diante de uma grande quantidade de termos usados alternativamente na área de mensuração, é recomendável que estas equipes definam uma terminologia própria, que facilite a compreensão dos participantes.

Do mesmo modo, vários autores recomendam caminhos, descobertos e/ou realizados por eles, para a definição de indicadores eficazes, mas fica bem claro que cada equipe, específica por empresa, tem a condição plena de captar a essência do que deve ser medido e como essa medida deve se apresentar para ser bem utilizada.

Para apoiar efetivamente o processo de gestão estratégica o indicador de desempenho tem de ser capaz de traduzir a estratégia em termos das iniciativas que tragam melhorias operacionais.

Como o objetivo destas melhorias é atender às necessidades dos consumidores, e assim garantir o desejo de sucesso dos negócios dos empreendedores, os indicadores de desempenho da estratégia devem privilegiar os critérios de avaliação que motivem e encorajem a organização a realizar os objetivos estratégicos.

<b>EFICÁCIA</b>
Percentual de vendas/vendedor
Rotatividade de clientes por região e produto
Participação de mercado (real e potencial)
Nível de reputação dos clientes
Percentual de embarques pontuais
<b>LUCRATIVIDADE</b>
Vendas reais X Vendas orçadas
Variâncias excedentes dos níveis meta
Percentual de lucros sobre o capital total empregado (ROI)
Percentual de lucros sobre as vendas (ROS)
Lucros por empregados
Percentual de aumento nos dividendos
<b>EFICIÊNCIA</b>
Níveis máximo, mínimo ou abaixo da meta
Percentual de falta de material na produção
Varição no custo médio total de manuseio de uma requisição
Relatório de itens de estoques abaixo do mínimo
Altas taxas de desperdício
Tempo de manutenção de máquinas
Taxas de mão-de-obra (direta e indireta)
Tempo médio de processamento
Utilização de espaço
<b>QUALIDADE DAS RELAÇÕES HUMANAS</b>
Taxas de absenteísmo e rotatividade de empregados
Número de queixas de empregados
Número de acidentes
Horas-extra trabalhadas por empregado
<b>INOVAÇÃO</b>
Número de novos métodos de produção adotados
Economias de tempo e custos, pelo emprego de novos métodos e tecnologia.
<b>QUALIDADE</b>
Percentual de rejeição nos itens recebidos
Quantidade de trabalhos de correção
Taxa de reclamações dos clientes
<b>PRODUTIVIDADE</b>
Vendas por empregado
Produção por empregado
Tempo de entrada da matéria-prima até o produto acabado

FONTE: SINK E TUTTLE(1989: 248)

## QUADRO 7: EXEMPLOS DE MEDIDAS DE DESEMPENHO

### 3 - METODOLOGIA

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados no estudo, justificando-se a escolha do método, o detalhamento das etapas de desenvolvimento, uma descrição do contexto, o processo e seleção dos participantes, os procedimentos e o instrumental de coleta e análise de dados, os recursos usados para maximizar a confiabilidade dos resultados.

A teoria da contabilidade tem ajudado os profissionais da área contábil a efetuar julgamentos a respeito de situações cuja solução afeta a vida de diversas pessoas. Não se restringe apenas ao desenvolvimento de princípios norteadores de procedimentos. Ao contrário, procura a partir de um quadro geral de referencia composto por princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos, lançar luz sobre a natureza dos eventos que afetam o patrimônio e a riqueza dos indivíduos.

De acordo com HENDIKSEN e VAN BREDA (1999: 32) a teoria moderna da contabilidade tende ao pragmatismo das teorias descritivas possuidoras de conteúdo empírico, visando a utilidade da informação para os *stakeholders*.

Considerada a “linguagem dos negócios”, estes autores analisam a contabilidade sob três aspectos: pragmático, semântico e sintático. O aspecto pragmático da linguagem enfatiza o efeito da informação contida na palavra, signo ou símbolo. O aspecto semântico dá ênfase ao significado do conteúdo e o aspecto sintático trata das relações entre os dados ou seja da lógica ou gramática da linguagem.

Neste trabalho não se ignora a importância dos aspectos pragmático e sintático da linguagem em contabilidade. Dá-se maior ênfase à semântica na tentativa de melhorar a interpretação das informações com base na

observação e experiência humanas sem, contudo, negligenciar os efeitos e estrutura de apresentação.

### **3.1 - CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO**

De acordo com LAKATOS e MARCONI (1986:41) método é o “conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Segundo ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER (1998: 128), nas ciências sociais a pesquisa “se caracteriza por uma multiplicidade de abordagens, com pressupostos, metodologias e estilos narrativos diversos”, o que, no entanto, não inviabiliza a construção de conhecimentos confiáveis sobre os fenômenos sociais.

Ao contrário, resulta da busca contumaz da ampliação da capacidade de interpretação e explicação no estudo de problemas não atingidos por uma abordagem positivista, baseada, predominantemente, em métodos quantitativos.

Isto não quer dizer, no entanto, que a falta de uma metodologia estruturada *a priori* deva permitir a prática de pesquisas pouco confiáveis. Requer o compromisso com princípios básicos do trabalho científico tais como a busca de consenso para seu conteúdo e clareza no discurso, haja vista o desenvolvimento da ciência não ser uma tarefa solitária de um pesquisador, mas uma “criação coletiva da comunidade científica” (ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER, 1998: 120-126).

O método fenomenológico, adotado neste estudo, pressupõe uma “abertura do ser humano para compreender a realidade, estando livre para

perceber o que se mostra, e não ficando preso a conceitos ou predefinições” conforme afirma MARTINS (1994a: 3).

Constitui-se numa forma alternativa, de investigação, que examina o mundo e as ações das pessoas, de forma narrativa ou descritiva, dentro de uma abordagem qualitativa que se tem revelado útil para a análise dos eventos no contexto sócio-econômico das organizações (Neves, 1996: 103).

De acordo com Patton *apud* ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER (1998: 131), a principal característica da pesquisa qualitativa é o seu caráter interpretativo que “parte do pressuposto de que as pessoas agem em função de suas crenças, percepções, sentimentos e valores e que seu comportamento tem sempre um sentido, um significado que não se dá a conhecer de modo imediato, precisando ser desvelado”.

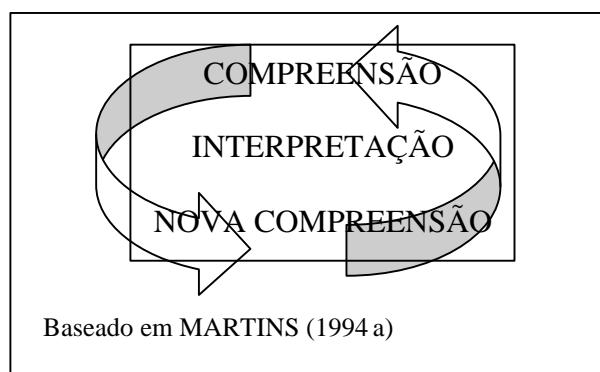
Nos estudos qualitativos torna-se essencial adotar uma visão holística para compreensão das inter-relações, uma abordagem indutiva que permita observações livres, deixando que dimensões e categorias de interesse possam emergir durante o processo de coleta e análise de dados e, por fim, uma abordagem naturalística na qual a intervenção do pesquisador é reduzida ao mínimo. (ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER, 1998: 132)

### **3.2 - ETAPAS DE DESENVOLVIMENTO**

A pesquisa qualitativa, segundo Neves (1996: 103), difere da quantitativa por não buscar a mensuração dos eventos, mas a compreensão deles. Para MARTINS (1994a: 4) esta compreensão se dá conforme ilustra o “círculo hermenêutico” (Figura 11), no qual a “validação da prova científica é buscada no processo lógico da interpretação e na capacidade de reflexão do pesquisador sobre o fenômeno, objeto do seu estudo”. (MARTINS, 1994a: 4)

Em geral, o direcionamento é dado ao longo do estudo, partindo de uma pergunta orientadora e desenvolvendo-se em 3 etapas:

1. discussão e ação;
2. reflexão;
3. nova ação seguida de intervenção.



**FIGURA 11: CÍRCULO HERMENÊUTICO**

Na primeira etapa, de discussão e ação, reúnem-se dados, acerca da realidade, que levam a uma compreensão da situação.

Na etapa de reflexão, procede-se à análise dos dados, constituindo-se uma interpretação do relato, que poderá ser tomado para novas interpretações.

A terceira etapa consiste numa nova abordagem, que trará nova compreensão do problema, que se redimensiona, pois surgem propostas de intervenção e/ou novas ações.

As pesquisas qualitativas são multimetodológicas, ou seja, utilizam uma grande variedade de procedimentos e instrumentos, tais como: observação, entrevista, análise de documentos. No presente estudo o “círculo hermenêutico” realizou-se a partir do emprego das seguintes técnicas:

- Análise dos conteúdos escritos em teses, dissertações, livros, jornais e revistas, em busca descrições e interpretações do conteúdo de mensagens.
- Entrevistas não-diretivas complementares aos estudos exploratórios, como um meio de aprofundamento qualitativo da investigação. Foram entrevistados consultores e gerentes de hotéis e encarregados de serviço, tais como recepcionista, camareira, técnico de manutenção, *maitre*, garçon.
- Observação evitando a interação com as pessoas, apenas questionando-as para fins de concepção e especificação de funções, através de relatos “objetivos” do conteúdo do trabalho.

As entrevistas foram realizadas de forma não-estruturada, estabelecendo uma “conversação livre”, conforme definido por EASTERBY-SMITH *et al* (1999: 72), na qual o entrevistador introduz o tema da pesquisa, pede que o entrevistado fale um pouco sobre ele, eventualmente inserindo alguns tópicos de interesse no fluxo da conversa, mas deixando que ele usasse suas próprias palavras. Os tópicos de interesse foram colocados com as seguintes perguntas:

- Como são definidas as estratégias ?
- Como se avalia o desempenho das estratégias ?
- Como são administrados os projetos de melhorias ?
- Como são administrados os fluxos de materiais e informações ?
- Qual a importância da área de governança para o hotel ?

Devido às características inerentes ao ambiente de gestão, cercado por “condições de confidencialidade e direitos de publicação”, as questões foram formuladas em função das possibilidades de acesso, em detrimento de



considerações teóricas, o que, no entanto, não invalida a informação obtida (EASTERBY-SMITH *et all* (1999: 5).

A observação, embora tenha sua validade limitada ao contexto temporal-espacial e sofra influência das idéias preconcebidas do pesquisador, foi utilizada com a finalidade de checar as afirmações dos informantes e ampliar o conjunto das informações colhidas.

Ora como observador identificado, ora como participante do processo, o pesquisador realizou as observações base numa listagem de itens ou comportamentos recomendados pela teoria da administração, sem cômputo do registro de frequência, grau ou escala, nas áreas onde se procedem embarque e desembarque de hóspedes, recepção, *check-in* e *check-out*, acomodação, bar, restaurante, serviço de quarto, lavanderia, piscina e eventos.

### **3.3.- DESCRIÇÃO DO CONTEXTO DA PESQUISA E ESCOLHA DOS PARTICIPANTES**

De acordo com GODOY *apud* NEVES (1996:109), na pesquisa qualitativa, o objeto de estudo é alvo de uma análise profunda que visa ao exame detalhado do ambiente ou situação particular; o objetivo é analisar eventos sobre os quais a possibilidade de controle é reduzida, sobretudo quando os fenômenos analisados são atuais e só fazem sentido dentro de um contexto específico.

Esta pesquisa teve, inicialmente, um escopo mais amplo que pretendia focar a organização hoteleira no seu todo, no entanto, a necessidade de compreensão e interpretação dos fenômenos assim como o exercício de controle sobre as variáveis emergentes, fez com que se optasse pelo “ajuste do foco” a exemplo do que se pratica em fotografia ou filmagem quando se busca mais nitidez, ainda que parcial do objeto.

Dentro desta perspectiva, foi redefinido como objeto de estudo, nesta pesquisa, o processo de suprimento e distribuição em empreendimentos hoteleiros que, em virtude de pressões mercadológicas, tendem a adotar uma perspectiva estratégica.

Os participantes do processo de coleta foram escolhidos pelo pesquisador ou por indicação de outro participante, em função da sua experiência no ramo, condições de acesso e disponibilidade de tempo para fornecimento das informações solicitadas.

A identificação inicial destes participantes contou com a colaboração da Associação Brasileira da Indústria Hoteleira (ABIH) – Seção de Sergipe, Departamento de Administração da Universidade Federal de Sergipe, Centro Brasileiro de Apoio a Pequena e Média Empresa do Rio Grande do Norte e Secretaria de Indústria Comércio e Turismo do Estado da Bahia.

A partir das indicações iniciais, novos participantes foram incluídos de forma serial, de modo a complementar e testar as informações já obtidas, em decorrência da inclusão de novas questões emergentes. Nesta etapa foram incluídos os seguintes estabelecimentos:

Delmar Hotel – Aracaju/SE

Hotel Glória – Rio de Janeiro/RJ

Imirá Plaza – Natal/RN

Lorena Flat – São Paulo/SP

Ocean Palace – Natal/RN

Praia Othon – Recife/PE

Sol Victória Marina – Salvador/BA

Tropical da Bahia – Salvador/BA

Segundo o que ensinam HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999: 31), um dos requisitos da teoria é ser plausível e verdadeira. As teorias semânticas, em razão da sua natureza ou conteúdo empírico visam revelar algo sobre a realidade. Sua validade depende de observação e pode ser verificada “por meio de estudos e pesquisas que determinem se os usuários da informação contábil compreenderam o significado pretendido pelos produtores da informação, dentro do contexto da teoria relevante.”

Com este propósito, o resultado preliminar da pesquisa foi apresentado a executivos dos Hotéis Caesar Park, Sheraton Mofarrej e Renaissance, localizados em São Paulo, obtendo-se destes uma opinião livre sobre o interesse atual e potencial da informação gerada e as condições de exeqüibilidade do modelo proposto.

Trata-se de uma técnica recomendada por ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER (1998: 172) chamada de “checagem” pelos participantes, com o objetivo de verificar se as interpretações do pesquisador fazem sentido para aqueles que forneceram os dados. As reações obtidas foram orientadoras do relatório final.

### **3.4.- LIMITAÇÕES**

Relatórios financeiros relacionados a custos deixaram de ser analisados neste trabalho tendo em vista que os informantes não se sentiram em condições de fornecê-los devido às políticas de divulgação das respectivas companhias.

Segundo estes informantes, os relatórios financeiros são elaborados de acordo com os procedimentos geralmente aceitos pela contabilidade e não têm objetivo de gestão. Para estes estabelecimentos a variável crítica a ser controlada é o nível de utilização da capacidade instalada via política de tarifas, que é determinada pelo mercado.

## **4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS**

O objetivo deste estudo, conforme definido no item 1.2, é fornecer uma base conceitual para elaboração de indicadores de desempenho de habilidades definidas como essenciais para o sucesso da estratégia empresarial hoteleira. Neste capítulo são apresentados os resultados da investigação teórica e empírica e um caso ilustrativo para consolidação destes achados.

### **4.1 - RESULTADO DA INVESTIGAÇÃO TEÓRICA**

A literatura pesquisada sugere que cada empresa define seu próprio conjunto de medidas, de acordo com as características específicas do empreendimento, assim como da assimilação de conceitos, pela equipe de elaboração – que deve ser multidisciplinar, e representativa de todos os níveis da organização.

A definição de medidas faz parte de uma seqüência lógica de procedimentos para desenvolvimento e implementação de um sistema de mensuração e avaliação de desempenho. Estas medidas devem ser orientadas para o futuro, procurando-se definir objetivos que traduzam as metas da organização, conforme esquema ilustrado na Figura 12.

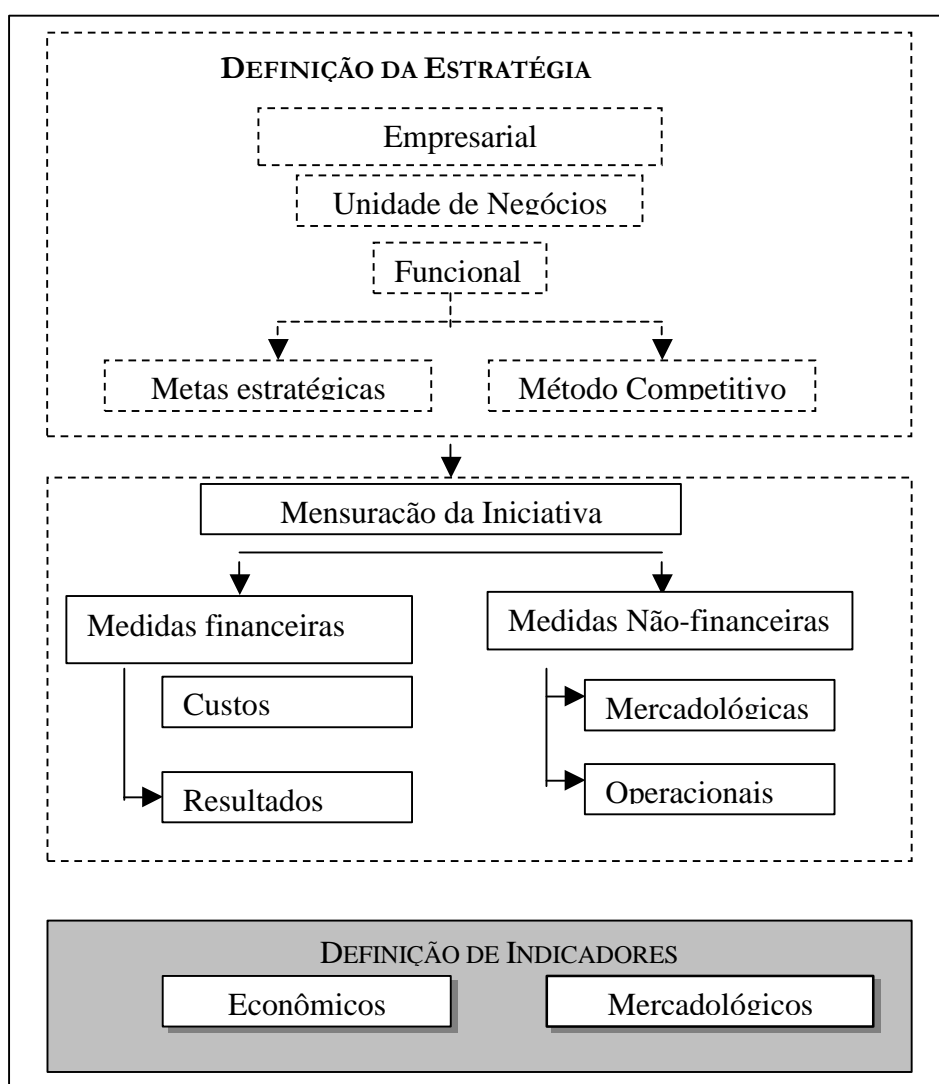
#### **4.1.1 – Definição da Estratégia**

A estratégia define qual é o *negócio da firma*, demonstrando os objetivos, o escopo das operações e o “mix” ou pacote de produtos escolhidos estrategicamente, para que eles gerem o melhor retorno para o investimento.

A estratégia da unidade de negócio é desenhada para ajudar cada unidade a contribuir para a eficácia da companhia como um todo, em busca

de vantagens competitivas sustentáveis, através da escolha de métodos de atuação.

A estratégia funcional preocupa-se com a alocação eficiente dos recursos da firma para cada uma das diversas áreas funcionais, estando ligada às atividades do dia-a-dia, ou seja, da gestão de: finanças, recursos humanos, marketing, administração, operações e pesquisa e desenvolvimento.



**FIGURA 12: ESQUEMA DE ELABORAÇÃO DOS INDICADORES DE DESEMPENHO DO HOTEL**

Trata-se, mais especificamente, da implementação de planos estratégicos em busca de aumentar o máximo possível a eficiência e a eficácia,

dentro das limitações dos recursos disponíveis, de acordo com OLSEN *et al.* (1998: 50). Para tanto, detalha o curso das ações que devem ser praticadas para que a implementação seja bem sucedida, tendo como foco principal a maximização da produtividade dos recursos.

O modo como uma empresa utiliza seus recursos, a fim de atingir os objetivos da organização, é definido pelos seus processos e atividades, que ajudam a focar sua estratégia.

#### **4.1.2 – Mensuração da Iniciativa Estratégica**

Uma vez traduzida a estratégia em processos e estruturadas as atividades correspondentes, torna-se possível determinar as respectivas medidas, evitando a sub-otimização do processo de melhoria de uma atividade específica. Por exemplo: redução pura e simples do custo de compras poderia acarretar perda de qualidade (nível) de serviço.

A mensuração da iniciativa estratégica, visa a identificar medidas financeiras e não-financeiras que traduzam os *inputs* e *outputs* relacionados com o método competitivo adotado.

O desempenho da organização é decorrente do desempenho dos seus processos internos, por isso, estes devem ser mensurados como uma estrutura completa, levando-se em conta a capacidade instalada, os custos envolvidos e o nível esperado dos serviços.

Estas medidas devem ser avaliadas em termos de tendência de modo a identificar o seu deslocamento em direção à meta, uma vez que será resultado do aprendizado das pessoas envolvidas e que deve acontecer progressivamente.

A avaliação em termos de posição se constitui uma medida útil para que a governança da empresa possa ser avaliada em relação aos padrões do

mercado, mas pode perder parte do significado, tendo em vista as peculiaridades de cada empreendimento.

Ou seja, a quantidade média de apartamentos, quando comparada a outro estabelecimento, só tem validade se ambos têm características muito próximas em termos de, por exemplo, estrutura física, do tipo de mobiliário, do tipo de cliente.

Acompanhar a tendência deve permitir ao gestor identificar os desvios, analisar as causas e intervir oportunamente no sentido de melhorar o curso em relação às metas estabelecidas.

### **4.1.3 – Definição de Indicadores**

A definição dos indicadores econômicos e mercadológicos tem a finalidade de identificar a contribuição dos respectivos fatores para o resultado final da empresa. Esta perspectiva é orientada para a obtenção de resultados futuros, eliminando desperdícios e ineficiência quando da identificação das causas e das fontes de problemas, e da adoção de melhorias contínuas, respaldada no equilíbrio entre custos e benefícios de diferentes níveis de serviço.

Trata-se de uma perspectiva estratégica, na qual a avaliação do desempenho deve ser realizada sobre bases específicas, que contribuam para o sucesso da organização como um todo – o que requer a definição de um conjunto de metas de desempenho e a identificação das ações necessárias para atingi-las.

Acompanhar o desempenho em termos de tendência, conforme afirmado no item 4.2, permitirá ao gestor identificar os desvios, analisar as causas e intervir oportunamente no sentido de melhorar o curso em relação às metas estabelecidas. A identificação de desvios remete o gestor a investigar as causas e promover as ações corretivas necessárias procurando atingir as metas

finais. O objetivo é identificar o seu deslocamento em direção à meta uma vez que, será resultado do aprendizado das pessoas envolvidas e que deve acontecer progressivamente.

## **4.2 - RESULTADO DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA**

À luz desta teoria, revista ao longo do Capítulo 2, o processo de investigação de campo junto a empreendimentos hoteleiros, conforme demonstrado no Capítulo 3, revela que, neste segmento, as ações declaradas estratégicas dizem respeito à tentativa de satisfazer o consumidor por meio da inovação e melhoria do conjunto de serviços oferecidos.

No entanto, estas ações não são precedidas de planejamento de longo prazo. Constituem-se medidas que podem ser ditas “emergenciais” e que procuram resolver dificuldades conjunturais e mercadológicas.

Nos estabelecimentos pesquisados a gestão é baseada em estatísticas operacionais, geralmente pautadas nos manuais de procedimentos da organização como um todo, que contemplam: nível de ocupação mensal, lucro anual, quantidade de reclamações, preço médio das diárias.

As melhorias implementadas, em geral, referem-se a bens tangíveis, como móveis, equipamentos, edificações, mas também se tem dado grande ênfase aos investimentos em qualificação de mão-de-obra. No entanto, os benefícios destas iniciativas não podem ser avaliados em termos monetários porque não existe uma ligação objetiva do nível de serviço que se deseja alcançar com os recursos aportados nem com o ganho efetivo de receitas e lucros.

Esta constatação não chega a ser surpreendente, pois os modelos de gestão organizacionais efetivamente praticados foram concebidos para competição na era industrial, baseados em estruturas funcionais.



Um hotel é um empreendimento que se destina a fornecer acomodações com conforto e segurança. Seus gerentes passam a maior parte do tempo atendendo ou comandando pessoas, reagindo a eventos passados, raramente planejando ou antecipando situações. Por isso eles devem ser ajudados a lidar com o próprio tempo e a adquirir qualificação para trabalho e negócios com outras pessoas (fornecedores, pessoal, materiais, etc.).

Procurando entender como os empreendimentos hoteleiros capacitam-se para enfrentar os desafios do ambiente competitivo demonstrou-se, no item 2.1, que a adoção de um modelo de organização voltado para a estratégia mostra-se essencial para que elas alcancem o sucesso competitivo.

Isto implica na adoção de métodos constituídos por operações que as tornem diferentes dos seus competidores, aos olhos da clientela, por meio da oferta de um conjunto de serviços que combine os melhores níveis de qualidade e custos.

Entendendo-se a natureza dos serviços prestados por um hotel, especialmente no que se refere à sua principal função, que é a hospedagem, identifica-se que a área de governança constitui-se na principal interface da empresa com o cliente, ainda que suas atividades sejam desenvolvidas em caráter *back-room*, ou serviço de apoio.

A governança dedica-se à gestão da produtividade através de aspectos motivacionais ligados a fatores culturais, psicológicos e sociais tais como participação, delegação, comprometimento, treinamento e recompensas. Estas técnicas são oriundas da teoria da administração e são apropriadas de acordo com a época e as circunstâncias, dentro de uma perspectiva contingencial.

É do produto das suas atividades que se consolida o grau de satisfação do hóspede em relação às suas expectativas quanto aos serviços de hospedagem. Para desempenhar suas funções com eficiência a governança necessita atender requisitos de consistência, velocidade, flexibilidade,

segurança, higiene e conformidade das operações, que devem estar apoiados num processo de gestão eficaz dos fluxos de bens, serviços e informações.

Para suprir esta necessidade de gestão de fluxos a logística de distribuição oferece sua contribuição no que se refere ao planejamento, implementação e gerenciamento dos sistemas por onde devem fluir os recursos operacionais.

Com o objetivo de consolidar as reflexões a respeito dos resultados acima descritos procurou-se ilustrar os procedimentos recomendados tomando-se como exemplo a estratégia funcional relacionada à governança do HOTEL, um empreendimento fictício, concebido tão somente para este fim.

### **4.3 - O CASO DO HOTEL**

O HOTEL está localizado no município de São Paulo e caracteriza-se pela atuação na área de hotelaria de negócios. Seu pacote de serviços é composto principalmente pelos serviços de Hospedagem e Alimentação & Bebidas, e tem como acessórios os serviços de Lavanderia e *Home Office* para complementar o atendimento das necessidades dos seus hóspedes.

O serviço Hospedagem é definido como: acomodação de pessoas em 450 unidades habitacionais (apartamentos e suites) providas de um conjunto de equipamentos, acessórios e insumos, colocados à disposição do hóspede, em perfeitas condições de uso.

O serviço de Alimentação & Bebidas corresponde ao fornecimento de bebidas e refeições processadas no restaurante do hotel, ou de produtos e bebidas disponibilizados nos apartamentos.

Os serviços de Lavanderia e *Home Office* são complementares, no atendimento às necessidades dos hóspedes e referem-se, respectivamente a

atividades de lavar e passar roupas pessoais; disponibilizar equipamentos de emissão e recepção de fax, informática e acesso à Internet.

Definem-se as unidades de negócios como Hospedagem e Restaurante, levando-se em conta os produtos principais e o Apoio Operacional, que atende aos serviços complementares e de suporte operacional.

### 4.3.1 – Estratégia Empresarial

A alta administração do empreendimento declara como missão “oferecer à sua clientela serviços de padrão *Classe Mundial*”. Com este propósito, define como estratégia corporativa oferecer **serviço superior ao cliente**.

Esta estratégia tem como desdobramentos oferecer: elevado padrão de serviços; agilidade no atendimento; inspirar segurança; garantia de preços compatíveis com o segmento de mercado.

Para desenvolver esta estratégia coloca-se como prioritário:

- a) reconhecimento do mercado;
- b) eficiência operacional;
- c) lucratividade.

O reconhecimento do mercado será demonstrado pelo crescimento anual das vendas, a preços constantes, e do nível de ocupação.

A eficiência operacional será demonstrada pela capacidade de implementação de melhorias nos processos que levem a aumentos de produtividade, redução de defeitos e economia de recursos, assim como melhoria nas relações de trabalho.

A lucratividade resultará do reconhecimento do mercado, que deverá propiciar aumento no faturamento, e da eficiência operacional, que propiciará

melhor racionalização no uso dos recursos e, conseqüentemente, menores custos.

### 4.3.2 – Estratégia das Unidades de Negócios

Visando contribuir para o sucesso da estratégia, a sua divisão de Hospedagem tem como missão proporcionar acomodações confortáveis e seguras, atendimento rápido e flexível e preços competitivos para executivos, em viagens cujo motivo são os negócios.

Traduz-se, portanto, a estratégia da hospedagem em **hotelaria de negócios**, cujo cumprimento envolve:

- a) a modernização e conservação das instalações físicas, equipamentos e utensílios;
- b) melhoria operacional por meio de inovações nos processos tanto em *front-office* quanto em *back-room*.

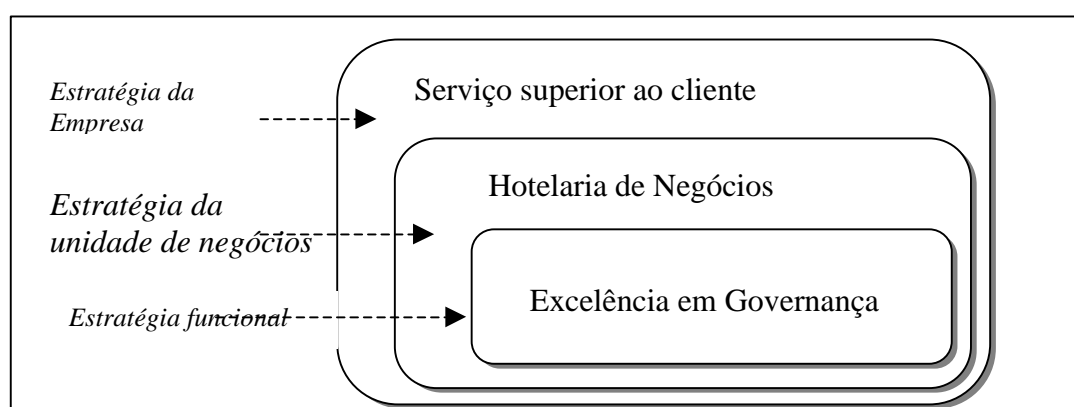
### 4.3.3 – Estratégia Funcional

A hospedagem envolve os processos de reserva, recepção e governança. Os dois primeiros são constituídos por atividades de contato com o cliente ou *front-office* e o último, por atividades de apoio ou *back-room*.

Para as atividades de serviço *front-office*, conforme definido no item 2.1.1, as decisões estratégicas são orientadas para a satisfação do hóspede, ou seja, para tudo o que afeta o valor para o cliente – velocidade no atendimento, consistência, confiabilidade, menor custo e segurança.

Para as atividades de serviço *back-room*, os clientes são os serviços *front-office*; estes priorizam velocidade, consistência e confiabilidade, mas não podem negligenciar a adequada gestão dos recursos, portanto, dos custos e da segurança, requisitos de satisfação do cliente final.

Tendo definido como estratégia atuar na área de hotelaria de negócios e como missão, proporcionar acomodações confortáveis e seguras, atendimento rápido e flexível e preços competitivos para executivos, definiu-se como estratégia funcional, a implementação do programa de *Excelência em Governança*, considerada uma habilidade essencial, adotada como método competitivo, capaz de superar os de seus concorrentes. (Figura 13).



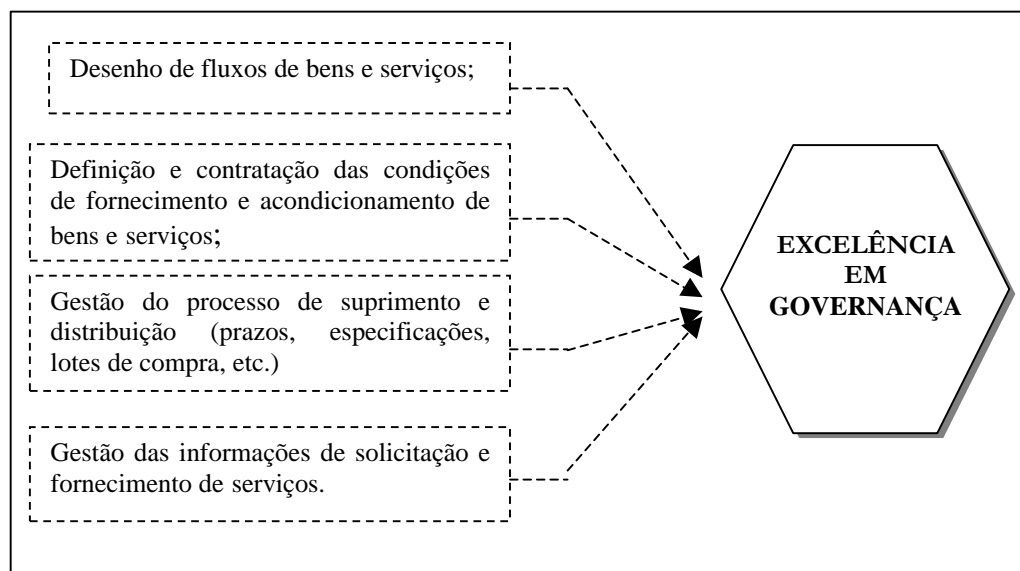
**FIGURA 13: ESTRATÉGIA DO HOTEL**

A missão da governança é prover os apartamentos de condições necessárias para conforto e satisfação do hóspede, de acordo com o padrão de serviço requerido para o tipo de negócio definido pela estratégia da empresa. Ou seja, o HOTEL almeja qualificar-se para atender à demanda de turismo de negócios. Para tanto, precisa desenvolver competências essenciais que lhe propiciem velocidade de atendimento, consistência e confiabilidade, valores priorizados pelos viajantes, por motivos profissionais.

#### 4.3.4 – Método Competitivo

Da perspectiva do cliente interno – a área de hospedagem – a missão da governança deve ser traduzida em termos da realização de serviços de arrumação, limpeza, conservação e manutenção de apartamentos com agilidade, flexibilidade, e consistência.

A *Excelência em Governança* apóia-se no pressuposto de existência de um processo de gestão de fluxo logístico eficaz, baseada na prática das atividades referidas no item 2.1.4, ilustradas na Figura 14.

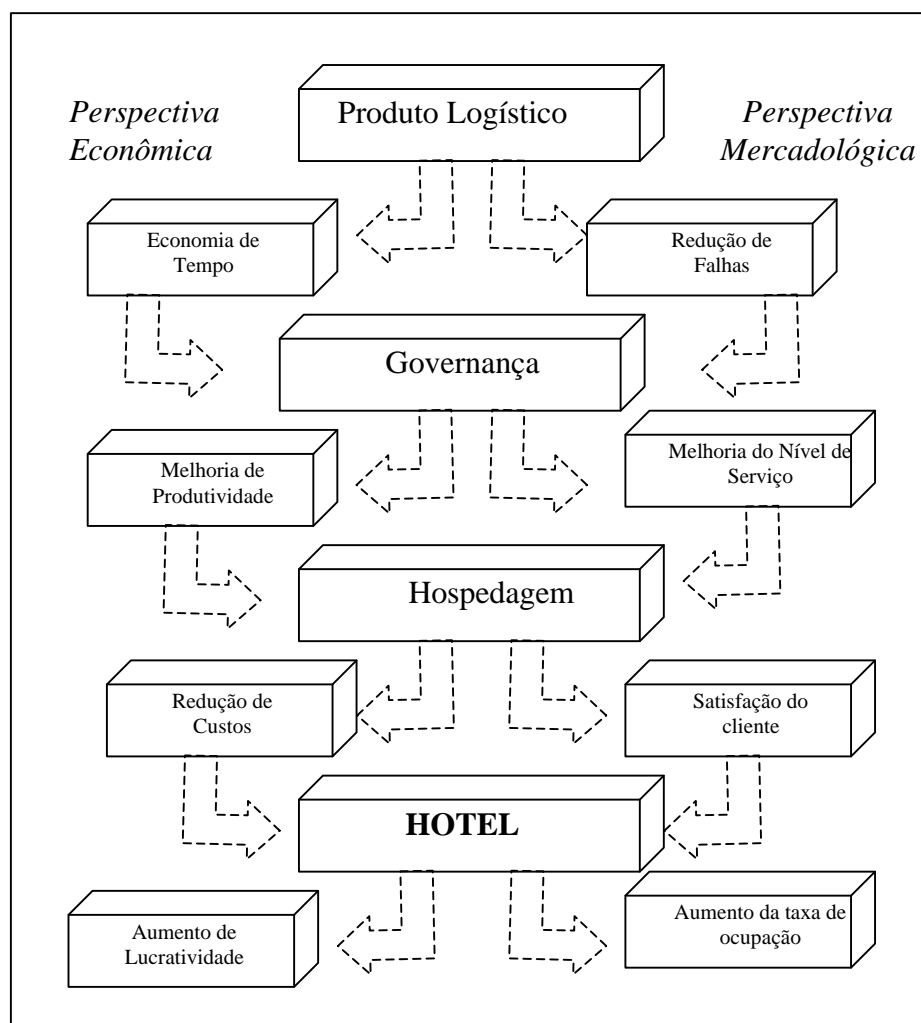


**FIGURA 14: ATIVIDADES LOGÍSTICAS PARA EXECUÇÃO DA GOVERNANÇA**

A gestão logística terá como desafio especificar meio e forma de comunicação eficiente, para mobilizar a equipe de governança; e providenciar acessórios e insumos necessários para realização das tarefas, a fim de reduzir custos unitários e agregar valor para o cliente, conforme definido no item 2.1.3.

O produto logístico (Figura 15) propicia à governança benefícios, tanto da perspectiva econômica, quanto mercadológica, que se refletirão no resultado final do hotel.

Da perspectiva econômica, reduzir o de tempo nas tarefas da governança propiciará melhoria de produtividade para a hospedagem, reduzindo os custos do hotel e aumentando a sua lucratividade.



**FIGURA 15: CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO LOGÍSTICA PARA O RESULTADO DO HOTEL**

### *Economia de Tempo*

O tempo é uma variável estratégica na medida em que, da sua utilização, resulta o aproveitamento de um dos principais recursos envolvidos nas tarefas da governança, por ser uma atividade intensiva em mão de obra.

### *Melhoria de produtividade*

A produtividade é uma medida da eficiência na utilização dos recursos. Ou seja, quanto menos custar a manutenção de um dado volume de produção, maior a contribuição para o resultado econômico da organização.

Do ponto de vista dos recursos humanos isto não deve significar liberação permanente do contingente de mão de obra qualificada, mas na oportunidade da sua alocação produtiva em outras atividades tais como o processo de qualificação continuada, que tende a contribuir para novos aumentos de produtividade.

A produtividade dos recursos materiais também deve ser aumentada por meio do planejamento dos modos e meios de suprimento, que têm como objetivo racionalizar a utilização de rotas e espaços assim como minimizar o desperdício no manuseio de utensílios e estoques.

#### *Redução de custos*

Custo, segundo definido por Martins (1996: 25) é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de bens e serviços”. Quando se obtém o mesmo produto com menos recursos ou mais produto com os mesmos recursos ocorre a redução para os valores unitários desta relação.

#### *Aumento de lucratividade*

A lucratividade é uma medida relativa que traduz a capacidade de geração de valor das ações empreendidas e que se consolida pela entrega de bens e serviços de acordo com as necessidades dos clientes através das vendas realizadas. Havendo redução de custos, ainda que mantido nível de receitas, haverá aumento de lucratividade.

Da perspectiva mercadológica a redução de falhas nos procedimentos da governança, melhora o nível de serviço de hospedagem, garantindo a satisfação do cliente do hotel, contribuindo para o aumento da taxa de ocupação.

#### *Redução de falhas*

As falhas de procedimentos da governança podem ser identificadas pela supervisão, minimizando os riscos de descontentamento do hóspede, ou por



estes podendo influenciar sua decisão de repetir a experiência de utilizar os serviços do hotel ou mesmo influenciar outras pessoas.

Os empregados devem ser capacitados para executar tarefas certas na primeira vez e minimizar a necessidade de inspeção. Deste modo, se as falhas puderem ser minimizadas ou tendentes a zero, além de reduzir custos de inspeção, reduz-se o custo de re-trabalho e ainda o custo de deixar o cliente insatisfeito.

#### *Melhoria do nível de serviço*

O nível de serviço é determinado em função das expectativas de satisfação dos clientes, não apenas no sentido de satisfazê-las, mas de superá-las. Assim, a hospedagem gera um produto único para o hóspede que o hotel deseja tornar cativo.

#### *Satisfação do cliente*

O hóspede satisfeito, especialmente no segmento de turismo de negócios, estabelece uma relação duradoura e ainda influencia a escolha de novos clientes para o hotel.

#### *Aumento da taxa de ocupação*

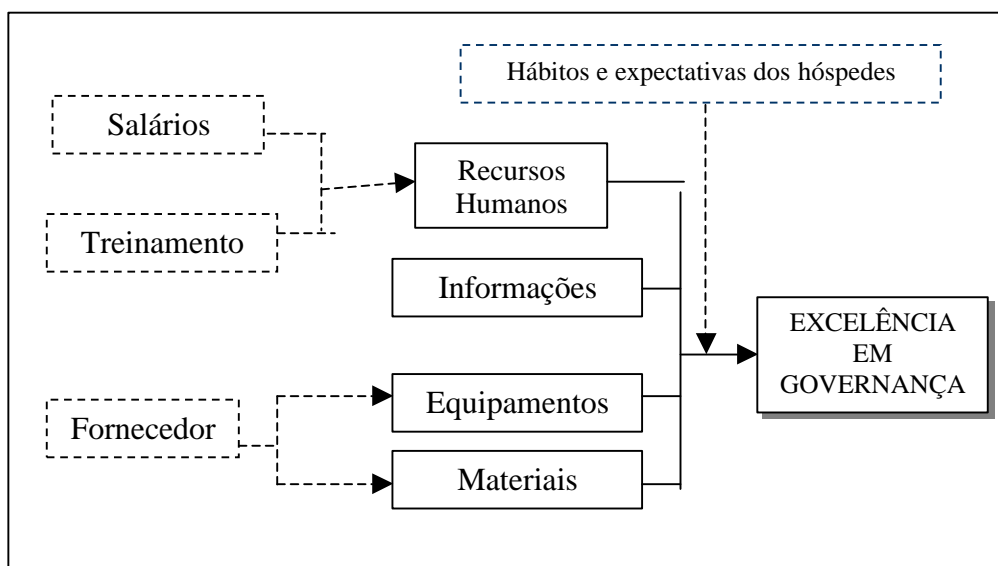
Os clientes que se dispõem a repetir a experiência de utilizar os serviços de hotel e, adicionalmente, influenciam outros a fazê-lo, além de gerarem ampliação do volume de vendas, geram melhora do nível de utilização da capacidade instalada.

Os benefícios econômicos e mercadológicos produzem efeitos não somente na perspectiva específica. Eles geram entre si efeitos recíprocos e por isso devem ser monitorados e avaliados em conjunto.

A governança é um processo que envolve as tarefas de arrumar e limpar apartamentos e áreas de uso comum dos andares ou área de hospedagem.<sup>4</sup> O seu desempenho será avaliado em termos do tempo requerido para arrumação de um apartamento por camareira, do nível de serviço da perspectiva do cliente e do controle de qualidade, da produtividade dos recursos utilizados, dos custos e do valor para o cliente.

**PARA IMPLEMENTAR UMA ESTRATÉGIA DE SERVIÇO SUPERIOR AO CLIENTE BASEADA NA EXCELÊNCIA EM GOVERNANÇA, A GERÊNCIA DE OPERAÇÕES TERÁ QUE PROGRAMAR: RECURSOS HUMANOS, FLUXO E SUPORTE DE INFORMAÇÕES, EQUIPAMENTOS E ACESSÓRIOS E FLUXO DE MATERIAIS (**

Figura 16)



<sup>4</sup> Em outros hotéis a governança ainda poderia incluir os serviços de lavanderia e a limpeza geral do hotel.

## FIGURA 16: DIAGRAMA DO PROCESSO DE GOVERNANÇA

Os recursos humanos são constituídos por horas de mão-de-obra, assim como pelo conhecimento e habilidades adquiridos quando da realização de treinamentos e programas de melhorias.

As informações são geradas a partir de uma estrutura de comunicação com dispositivos que sinalizam a entrada e a saída de hóspedes nos apartamentos, a chegada ou passagem deles por outras instalações do hotel e o início e a conclusão das atividades do processo de governança.

Os equipamentos e acessórios do serviço serão definidos pelo aparato de transportes e locomoção de materiais, utensílios e pessoal requerido para as tarefas.

Prover materiais envolve a colocação oportuna dos insumos necessários para o cumprimento das tarefas, o qual requer materiais em qualidade e quantidade especificadas, manuseio, estoques e aquisições.

### 4.3.5 - Metas Estratégicas

#### *Tempo*

Uma camareira numa jornada de 8 horas pode arrumar em média 15 apartamentos. Esta atividade envolve um conjunto de tarefas que incluem: lavar banheiros, limpar móveis, carpetes, cortinas, verificação de funcionamento de lâmpadas e aparelhos elétricos, conferência de rol e retirada de roupas de hóspedes para lavanderia, recolhimento de lixo, retirada e reposição de roupas de cama e banho.

Para tanto utilizam-se de um *rack* móvel equipado com os utensílios que serão utilizados nas tarefas e abastecido com materiais de limpeza e de

uso do hóspede. A gestão do processo logístico propiciará a esta atividade mais agilidade nas tarefas através das seguintes providências:

- a) redimensionamento do *rack* e dos utensílios,
- b) padronização de *kits* de produtos de limpeza, de uso do hóspede, de roupas de cama e banho,
- c) educação continuada da mão de obra.

Uma vez implementadas estas ações espera-se que o tempo médio consumido por uma camareira na arrumação tenha um aproveitamento de aproximadamente 33%, elevando para 20 apartamentos por jornada de trabalho de uma camareira, conforme Tabela 1.

Esta economia repercute diretamente no dimensionamento das equipes de trabalho propiciando um “enxugamento” da estrutura administrativa principalmente em termos dos mecanismos de controle e supervisão.

Atual	Parcial				Final
	I	II	III	IV	
15	16	17	18	19	20

**TABELA 1: PROJEÇÃO DA QUANTIDADE MÉDIA DE APARTAMENTOS ARRUMADOS POR JORNADA DE TRABALHO DE UMA CAMAREIRA**

#### *Nível de serviço*

Além de agilidade, a gestão do processo logístico deve proporcionar às pessoas envolvidas no processo de governança, meios para que executem suas tarefas do modo certo, tanto pela adequação dos utensílios, quanto dos meios de transporte destes e do acondicionamento dos produtos que serão utilizados.

A inspeção de apartamentos não é regra para todos os empreendimentos. Sua adoção depende do estilo gerencial. Alguns não fazem

inspeção, outros inspecionam periodicamente e outros utilizam procedimentos diários altamente sofisticados.

Algumas empresas costumam avaliar o nível de serviço por meio de pesquisa direta. Normalmente, estas pesquisas são baseadas em formulários preenchidos pelos hóspedes e depositados em urnas colocadas em áreas públicas do estabelecimento. Este tratamento não apresenta elevado grau de eficácia tendo em vista que, via de regra, registram apenas a insatisfação daqueles que se dispõem a reclamar. Assim, no máximo, registra o grau de rejeição evidente aos serviços prestados.

A inspeção geralmente identifica falhas de procedimentos de acordo com os manuais da companhia e que são definidos não só como o objetivo de satisfazer, mas superar as expectativas dos clientes. A inspeção existe para evitar as reclamações de hóspedes, em geral sobre roupas, ruídos, mau cheiro, entupimentos, aparelhos danificados, dentre outras que, uma vez registradas, já comprometeram a imagem que o estabelecimento quer preservar. Por isso o empreendimento hoteleiro precisa trabalhar sob a hipótese de “zero reclamações”, mas não pode ignorar a possibilidade de sua ocorrência.

O índice de reprovação do serviço (Tabela 2) é a relação entre o número de ocorrências e a quantidade de apartamentos ocupados.

	Atual	Parcial				Final
		I	II	III	IV	
Cliente	0,15	0,10	0,07	0,05	0,02	=0=
Inspeção	0,20	0,12	0,10	0,07	0,05	=0=

**TABELA 2: PROJEÇÃO DOS ÍNDICES DE REPROVAÇÃO DE CLIENTES E INSPEÇÃO**

Ainda que sejam difíceis de atingir, as metas para os índices de reprovação devem ser tendentes à zero. Atingi-las significa que o projeto de melhoria foi eficaz.

A rotatividade de pessoal, assumindo-se que para a escolha do método competitivo foram levados em conta todos os aspectos operacionais que afetam o rendimento, constitui-se uma das principais causas para que as metas não sejam atingidas.

Neste exercício, o grau de rotatividade, que mede o tempo médio de permanência no emprego, não foi incluído porque a sua avaliação deve levar em conta as políticas de recursos humanos que não fazem parte do escopo deste trabalho.

### *Produtividade*

Para medir a produtividade é necessário inicialmente definir quais os produtos esperados e recursos envolvidos. A gestão do processo logístico da governança tem como objetivo otimizar o fluxo de bens, serviços e informações para disponibilizar para a hospedagem apartamentos em condições de hospedar.

Para a hospedagem, apartamento disponível pode ou não ser convertido em apartamento ocupado. Assim, o produto a ser considerado é o volume esperado de apartamentos ocupados a um certo valor de tarifa, ou seja, o valor total das diárias em determinado intervalo de tempo.

Disponibilizar apartamentos para ocupação requer a combinação de recursos humanos e materiais que, por se constituírem medidas físicas heterogêneas devem ser traduzidos numa medida monetária. Deste modo, a produtividade da governança será medida pelo quociente entre o valor das diárias que proporcionar – Receita Total – e os custos específicos envolvidos.

Conforme demonstrado no Apêndice I, para disponibilizar 338 apartamentos em um mês a governança consumiu recursos no montante de R\$ 110.635,00, dos quais R\$ 73.915,00 foram diretamente identificados com a tarefa de arrumar. A este nível de ocupação (75%) considerando uma diária

média de R\$ 120,00 a hospedagem auferiu uma receita total de R\$ 1.215.000,00.

A melhoria de produtividade (Tabela 3) indicará a eficiência na utilização dos recursos. Geralmente isso acontece em virtude da aprendizagem, que leva ao uso mais eficiente de métodos e estruturas melhorados. (Apêndices de II a V)

O aumento do volume de produção torna o custo unitário mais baixo pelo aumento da utilização da capacidade instalada, mas serviços não podem ser estocados, de modo que aumentar o volume de produção dependerá tanto de fatores internos (eficiência) quanto externos (demanda).

	Inicial	Parcial				Final
		I	II	III	IV	
Ocupação (%)	75	80	85	90	95	100
Receita de Hospedagem/ Custo de Arrumar (R\$)	16,44	17,66	18,80	19,63	21,27	22,52

**TABELA 3: PROJEÇÃO DOS NÍVEIS DE OCUPAÇÃO E PRODUTIVIDADE DA GOVERNANÇA**

### *Custos*

No item 2.2.1 demonstra-se que a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar o desempenho competitivo da organização hoteleira através da análise e gerenciamento das atividades que compõem o sistema de valor das organizações e seu potencial de lucratividade.

A redução dos custos totais de governança e arrumação de apartamentos (Tabela 4) decorre da expectativa de economias de 5% no uso de materiais de limpeza, 10 % dos materiais de expediente e 5% materiais de uso do hóspede, além da redução do tempo de camareiras e respectivos assistentes na arrumação dos apartamentos. (Apêndices de II a V)

	Inicial	Parcial I	Parcial II	Parcial III	Parcial IV	Final
Governança	128.019	109.805	107.766	107.272	106.808	106.372

Por apartamento	9,48	10,17	9,39	8,83	8,33	7,88
Arrumar apartamentos	87.645	73.384	73.245	72.778	72.339	72.926
Por apartamento	6,49	6,79	6,38	5,99	5,64	5,33

**TABELA 4: PROJEÇÃO DOS CUSTOS DA GOVERNANÇA, EM REAIS**

A análise dos custos, ao focar as atividades e tarefas que geram produtos ou serviços, procurar chegar o mais próximo possível do objeto de custeio. O objetivo é captar a direção dos custos por produto, canal ou cliente, para confrontá-la com as receitas geradas e avaliar a lucratividade.

#### *Valor por Cliente*

Os empreendimentos buscam criar valor para os seus proprietários e para os demais “*stakeholders*”. De acordo com BRIMSON e ANTOS (1999) a criação de valor se processa tanto pelos recursos técnicos disponibilizados quanto pelas relações de valor entre clientes e empregados.

O valor é criado quando os clientes consomem os produtos e serviços, porque os clientes deles se beneficiam: ou seja: percebem valor e estão dispostos a remunerar seu fornecedor por isso. Para a empresa esta resposta é obtida na forma de fatores que afetam diretamente o crescimento da lucratividade, tais como:

- a) aumento na participação de mercado ou conquista de novos;
- b) melhoria da taxa de crescimento de vendas;
- c) crescimento das margens de lucro;
- d) redução de despesas;
- e) aumento de produtividade dos ativos, etc.

A criação de valor tem sido considerada prioridade número um no processo de gestão estratégica. Tem como foco principal o desempenho da



organização inteira, com estratégias focadas no lucro, baseadas em qualidade, economia e crescimento, de modo que aumente a lucratividade. Trata-se de uma gestão voltada para a satisfação das necessidades do cliente, a partir da inter-relação entre as unidades internas, fornecedores e clientes.

A partir de inovações ou melhoria de processos, o valor pode ser criado pelo aumento do valor para o cliente, que permite a empresa praticar preços mais elevados, ou pela obtenção de economia dos recursos. Neste exemplo, mantido constante o valor da tarifa média praticada, o valor criado é determinado pela margem obtida da confrontação da receita de hospedagem com os custos da governança e de arrumação dos apartamentos. (Tabela 5)

	Inicial	Parcial				Final
		I	II	III	IV	
Receita de Hospedagem - Custo de Governança						
Total	1.104.635	1.186.195	1.269.234	1.348.193	1.432.192	1.513.628
Unitária	109	110	111	111	112	112
Receita de Hospedagem - Custo de Arrumar apartamentos						
Total	1.141.085	1.222.616	1.303.755	1.383.721	1.466.661	1.548.074
Unitária	113	113	114	114	114	115

**TABELA 5: PROJEÇÃO DO VALOR CRIADO PELA GOVERNANÇA, EM REAIS**

O valor criado a partir do custo de um processo ou tarefa oferece a dimensão da importância destes, ou seja, do que não se realizaria em termos de receitas, caso estes não fossem realizados.

Sabe-se que a receita de hospedagem provem de outros serviços, como por exemplo, o café da manhã incluso no valor da diária. No entanto, mesmo estes não se realizariam se não existisse o processo de governança e sua tarefa de arrumar apartamentos.

Para implementar a excelência em governança no HOTEL definem-se objetivos e respectivas metas estratégicas, conforme Tabela 6.

Os objetivos e metas acima definidos levam em conta os benefícios esperados a implantação da gestão do processo logístico nas atividades da governança, especialmente na arrumação de apartamentos.

#### 4.3.6 - Avaliação da Implementação da Excelência em Governança no HOTEL

A primeira avaliação pode revelar que, exceto pelo valor unitário criado, nenhuma das metas parciais foi atendida. A quantidade de apartamentos arrumados por camareira, por exemplo, indica que as medidas implementadas ainda não surtiram o efeito esperado no exercício das atividades. (Tabela 7)

OBJETIVOS	ATUAL	META
Reduzir tempo		
• Apartamentos/jornada de trabalho	15	20
Melhorar nível de serviço		
• Reclamações/apartamentos ocupados	0,15	=0=
• Falhas de procedimento/apartamentos ocupados	0,20	=0=
Aumentar produtividade		
• Receita de Hospedagem / custo de arrumar	16,44	22,52
Reduzir custos		
• Custo de governança/apartamento (R\$)	10,90	7,88
• Custo de arrumar/apartamento (R\$)	7,30	5,33
Aumentar o valor por cliente		
• Valor criado por apartamento		
Pela governança	109	112
Pela tarefa de arrumar quartos	113	115

**TABELA 6: OBJETIVOS E METAS ESTRATÉGICAS PARA A GOVERNANÇA DO HOTEL®**

OBJETIVOS	META	REAL	DESVIO (%)
Ocupação (%)	80	78	-3
Reduzir tempo			
• Apartamentos/jornada de trabalho	16	15,8	-1
Melhorar nível de serviço			

• Reclamações/apartamentos ocupados	0,1	0,12	20
• Falhas de procedimento/apartamentos ocupados	0,12	0,17	42
Aumentar produtividade			
• Receita de Hospedagem / custo de arrumar (R\$)	17,66	17,26	-2
Reduzir custos			
• Custo de governança/apartamento (R\$)	10,17	10,4	2
• Custo de arrumar/apartamento (R\$)	6,79	6,95	2
Aumentar o valor por cliente			
• Valor criado por apartamento			
Pela governança (R\$)	110	110	0
Pela tarefa de arrumar quartos (R\$)	113	113	0

**TABELA 7: COMPARAÇÃO ENTRE AS METAS E REALIZADO NA PRIMEIRA AVALIAÇÃO PARCIAL**

## **5 – CONCLUSÃO**

Este estudo teve como objetivo fornecer um referencial teórico para observação e tratamento dos fenômenos que afetam o desempenho de uma organização hoteleira, a partir das relações existentes entre as características ou atributos dos fenômenos e a eficácia organizacional.

O seu desenvolvimento teve caráter exploratório, realizando-se a partir de três questões orientadoras respondidas no Capítulo II e resumidas como segue:

### **1. Como os empreendimentos hoteleiros se capacitam para enfrentar os desafios do ambiente de acirrada competição?**

As condições de competitividade do setor hoteleiro impõem aos gestores adotar uma postura estratégica dos negócios. Para tanto, eles precisam desenvolver habilidades específicas, ao nível funcional da empresa, que representem um diferencial de serviços em comparação com seus concorrentes. A gestão do fluxo logístico apresenta-se como uma das habilidades que, explorada de modo eficaz, pode gerar uma competência essencial para a empresa competir no mercado.

O desenvolvimento, a implementação e as habilidades específicas, ou métodos competitivos, requerem o comprometimento de recursos que devem ser avaliados tanto da perspectiva mercadológica, que traduz a satisfação da clientela, quanto da perspectiva financeira, que traduz a satisfação dos acionistas ou proprietários.

### **2. Como a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar o desempenho competitivo das organizações hoteleiras?**

A Contabilidade Gerencial tem buscado adequar-se às exigências de atitude estratégica que o ambiente competitivo tem imposto às empresas em face dos negócios. Neste sentido, procura capacitar-se para gerar informações de apoio a iniciativas que visem dar maior competitividade, baseadas em estratégias economicamente sustentáveis.

Atividades são geradoras de custos e as vantagens obtidas resultam do exercício de atividades mais eficientes, da melhor utilização dos insumos, da redução de defeitos e do desenvolvimento de melhores produtos.

O uso da informação de custo para esta finalidade tem se revelado de grande utilidade, principalmente, sob o enfoque da gestão estratégica de custos, que procura evidenciar os aspectos relevantes do processo decisório, valendo-se dos conceitos de cadeia de valor, posicionamento estratégico e vetores de consumo de recursos, ou direcionadores de custos.

Os empreendimentos hoteleiros, também expostos a um ambiente de acirrada competitividade, têm procurado desenvolver vantagens competitivas, baseadas em habilidades específicas, implementando melhorias operacionais, dentre as quais a otimização do fluxo logístico. A contabilidade gerencial praticada nestes estabelecimentos ainda não se mostra plenamente integrada ao contexto na geração de informação de natureza estratégica, especialmente no que se refere a captar e mensurar os efeitos das iniciativas inovadoras.

### **3. Como os indicadores de desempenho podem sinalizar os níveis de eficácia organizacional alcançado pelas organizações hoteleiras?**

Para apoiar efetivamente o processo de gestão estratégica, o indicador de desempenho tem de ser capaz de traduzir a estratégia em termos das iniciativas que tragam melhorias operacionais, estabelecendo uma ligação sistemática e estruturada com recursos e processos.

Aspectos relevantes da mensuração dos processos devem ser evidenciados, com o objetivo de apoiar o desenvolvimento de indicadores de desempenho para iniciativas específicas.

Como o objetivo destas melhorias é atender às necessidades dos consumidores, e assim garantir o desejo de sucesso dos negócios dos empreendedores, os indicadores de desempenho da estratégia devem privilegiar os critérios de avaliação que motivem e encorajem a organização, e que ela realize os objetivos estratégicos.

## **5.1 – SOLUÇÃO AO PROBLEMA DE PESQUISA**

Aspectos conceituais revelados pela pesquisa bibliográfica, associados às conjecturas extraídas da coleta de dados junto a empreendimentos do ramo hoteleiro, levaram a propor como solução para o problema de pesquisa enunciado no Capítulo I, a formulação de algumas diretrizes gerais para a elaboração de indicadores, como segue:

1. O ponto de partida é a análise estratégica que leva em conta os recursos disponíveis, as oportunidades e ameaças do ambiente.
2. A mensuração da iniciativa estratégica é o meio para se estabelecer uma ligação entre os objetivos e metas da organização com os fatores de sucesso competitivo.
3. O desenvolvimento de medidas, quando realizado pelos indivíduos que compõem os diversos níveis da organização, traduz o significado das crenças e valores da instituição e, conseqüentemente, facilita a compreensão e utilização dos indicadores delas decorrentes.

Para ilustrar esta solução, foi simulada a elaboração de um conjunto de indicadores partindo-se de uma situação fictícia, na qual a implementação de

um método competitivo foi avaliada em termos de critérios de desempenho relacionados a eficácia, eficiência, qualidade, produtividade e lucratividade.

Ainda que possa vir a ser considerada pelos estudiosos da metodologia em contabilidade uma técnica reducionista de pouca utilidade teórica, entende-se que, por tratar-se de uma área de desenvolvimento científico recente, não resulta em prejuízo, aos usuários deste trabalho, uma visão pragmática da utilização do corpo de conceitos apresentados por meio de um exemplo numérico.

A proposição apresentada não encerra nenhuma teoria normativa, tampouco um manual de instruções de como elaborar indicadores de desempenho. Trata-se de uma contribuição para o estudo de importante instrumento de gestão e que nos traz como principal *insight* a necessidade de cada organização construir seu próprio conjunto de indicadores, com base na cultura, nos valores e necessidades dos seus gestores.

## **5.2 – A CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO LOGÍSTICA**

Aspectos relevantes da mensuração do processo logístico foram evidenciados, com o objetivo de apoiar o desenvolvimento de indicadores de desempenho, para avaliar a iniciativa de melhoria operacional da governança de um hotel que tem como requisitos velocidade, consistência e confiabilidade.

A gestão do fluxo logístico foi utilizada para concepção de um método competitivo que proporcionasse a um empreendimento hoteleiro ter, como competência essencial, um serviço com padrão de classe mundial denominado excelência em governança.

A logística, de acordo com Lambert *et al.* (1998: 13), proporciona à empresa habilidade e eficiência que se equiparam a ativos tanto na realização

de produtos a custos menores como pelo nível de serviço prestado aos clientes.

Os conceitos da logística foram utilizados neste trabalho para apoiar a concepção de desenvolvimento de habilidades específicas que, mesmo em um empreendimento hoteleiro, poderiam ser obtidas de outras áreas do conhecimento, tais como a física, química, psicologia dentre tantas outras que podem efetivamente contribuir para a eficácia organizacional.

### **5.3 – RECOMENDAÇÕES**

No momento em que a economia faz prevalecer os ativos intelectuais como fonte de vantagem competitiva, faz-se necessário desenvolver instrumentos que mensurem estes ativos e sua capacidade de gerar valor para as organizações, o que foge ao escopo do presente trabalho.

De acordo com MARTINS (1996: 25) “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens e serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos”.

Levando-se em conta a importância das estruturas internas intangíveis, criadas pelo esforço das pessoas na geração e difusão do conhecimento dentro das organizações para a formação de resultados futuros, pode-se considerar investimentos dos programas de melhorias os gastos relacionados com a sua preparação e implementação?

Entende-se que o conhecimento adquirido é um ativo haja vista que dele se esperam benefícios futuros. Assim sendo, qualquer aumento de valor deve ser capitalizado e amortizado ao longo dos períodos beneficiados.



Trata-se de uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, tanto pelas dificuldades de definição, quanto pelas incertezas a respeito da “mensuração de seus valores e da estimação de suas vida úteis”, de acordo com HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999: 388)

Isto ocorre em função da incerteza quanto ao momento e horizonte temporal de benefícios. No entanto, entende-se que seria útil obter este valor para avaliação da rentabilidade do capital empregado, razão pela qual recomenda-se que este aspecto seja considerado para fins de investigações futuras.

Para tanto será necessário trabalhar a identificação dos elos das relações de causa e efeito que mostram a transformação dos ativos intangíveis, como habilidade e competência das equipes de trabalho, em resultados monetários (tangíveis). Será preciso levar-se em conta os aspectos peculiares à definição e valor dos ativos intangíveis, no que se refere a:

- a) sua participação na cadeia de geração de valor;
- b) sua dependência de outros ativos tangíveis e intangíveis;
- c) seu valor potencial (porque não pode ser medido pelo custo histórico, por exemplo).

#### **5.4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Espera-se que este trabalho tenha contribuído efetivamente para a formação de uma base conceitual coerente, capaz de reduzir a lacuna entre teoria e prática da contabilidade dos empreendimentos hoteleiros, a partir da compreensão das suas especificidades, assim como da importância do desenvolvimento e gestão do desempenho de habilidades essenciais, com base em indicadores que traduzam os objetivos econômicos implícitos na estratégia empresarial.

## 6 – BIBLIOGRAFIA

- ADAMS, Debra. *Management accounting for the hospitality industry: a strategic approach*. London: Cassell, 1997.
- ALVEZ-MAZZOTTI e GEWANDSZNADJER, Fernando. *O Método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. – São Paulo : Pioneira, 1998.
- AMES, C.& HLAVACEK, J. D. *Vital truths about managing your costs*. HBR, Jan-Feb, 1990, 140-147.
- ARMISTED, C., PRITCHARD, J. e MACHIN, S. *Strategic business process management for organizational effectiveness*. *Long Range Planning*, (32), 1, 1999, 96-106.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, R. D. KAPLAN, R. S. E YOUNG, S. MARK. *Management accounting*. 2 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1999.
- BAETZ, M. C. & BART, C. K. *Developing mission statements which work*. *Long Range Planning*, v. 29, n. 4, pp. 526-533, 1996.
- BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de marketing e distribuição física*.. São Paulo: Atlas, 1993.
- BARBOSA, R. P. & TACHIBANA, W. K. *Metodologia para Gestão Estratégica de Custos: Integração dos conceitos de Cadeia de Valores, Direcionadores de Custos e Activity-Based Costing em um Sistema de Informações*. *Revista Brasileira de Custos*, São Leopoldo, v. 1, p. 69-82. 1º semestre 1999.
- BELKAOUI, Ahmed. *Handbook of Management Control Systems*. New York: Quorum Books, 1986.

- BERGAMO FILHO, Valentino *ISO 9000 em serviços: conceitos, casos e explicações*. São Paulo: Makron Books, 1999.
- BICUDO, Maria Aparecida V. *Fenomenologia: confrontos e avanços*. – São Paulo : Cortez, 2000.
- BOCK, F. *et al A ambição move o mundo*. HSM Management, Set-Out, 1999, 86-94
- BOWERSOX, Donald J. e CLOSS, David J. *Logistical management: the integrated supply chain process*. New York: McGraw-Hill, 1996.
- \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e HELFEICH, *Logistical management: a systems integration of physical distribution, manufacturing support, and materials procurement*. 3 ed. New York: Macmillan Publishing Company, 1986.
- BRIGNALL, Stan. *A contingent rationale for cost system design in service*. *Management Accounting Research*, 1997, 8, 325-346.
- BRIMSOM, James A. & ANTOS, John. *Driving value using activity-based budgeting*. Wiley Cost Management Series. New York: John Wiley & Sons, 1999.
- BROUTHERS, K & ROOZEN, F. *Is it time to start thinking about strategic accounting?*. *Long Range Planning* (32), 3, 1999, 311-322.
- BRUGGEMAN, W. & SLAMGMULDER, R. *The impact of technological change on management accounting*. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 241-252.
- CÂNDIDO, Índio. *Governança em hotelaria*. – 3ª ed. – Caxias do Sul : EDUCS, 2000.
- CARVALHO, Alex M., MORENO, Eleni, BONATTO, Francisco R. de O., SILVA, Ivani P. da. *Aprendendo metodologia científica: uma orientação para os alunos de graduação*. – São Paulo : O Nome da Rosa, 2000.
- CASTELLI, Geraldo. *Excelência em Hotelaria: uma abordagem prática*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.

- \_\_\_\_\_. *Administração hoteleira*. 7ª ed. – Caxias do Sul : EDUCS, 2000.
- CERTO, S. C. & PETER, J. P. *Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia*. – São Paulo: Makron Books, 1993.
- CHENHALL, R. & LANGFIELD-SMITH, K. *Factors influencing the role management accounting in the development of performance measures within organizational change programs*. *Management Accounting Research*, 1998, 9, 361-386.
- CHRISTOPHER, Martin. 1997. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- CLARKE, Peter J. *The old and the new in management accounting*. *Management Accounting*, June, 45-51, 1995.
- COHEN, Benjamin. *A máquina limpa de gerar empregos*. Entrevista por Clayton Netz, Revista Exame em 01/07/1999, pela internet, <http://www2.uol.com.br/exame>.
- COLLIER, P. E GREGORY. *A investment appraisal in service industries: a field study analysis of the U.K. hotels sector*. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 33-57.
- COLTRO, Alex. *A fenomenologia: um enfoque metodológico para além da modernidade*. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v. 1, n. 11, 1º trimestre/2000.
- COOPER, Robin. & KAPLAN, Robert S. *The design of cost management system: text, cases, and readings*. 2 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1999.
- \_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. *Sistemas integrados de custeio*. *HSM Management*, 19, mar-abr, 2000, 70-82.
- \_\_\_\_ e SLAGMULDER, Regine. *Strategic cost management: introduction to enterprise-wide cost management*. *Management Accounting*, Ago. 1998, p. 16-17.

- \_\_\_\_ e \_\_\_\_ . *Supply chain management for lean enterprise: interorganizational cost management. Strategic Finance*. April, 1999, 15-16.
- \_\_\_\_ , Martha. C., LAMBERT, Douglas. M. e PAGH, Janus. D. *Supply Chain Management: mais do que um novo nome para a Logística. (Parte I) Logística Moderna*, 54, Jan/Fev, 1998, 17-20.
- CORIOLOANO, Plínio V. *Posicionamento Estratégico das cadeias multinacionais de hotéis na avaliação de mercado hoteleiro brasileiro para negócios*. Tese de Doutorado. São Paulo: EAESP/FGV, 1998.
- COSTA, Benny K. *Análise estratégica na gestão de empresas hoteleiras: proposição de um modelo*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- DEAN, E. R. e KUNZE, K. *Productivity measurement in service industries*. In *Output Measurement in the Service Sectors*, edited by Zvi Griliches, Chicago : The University of Chicago Press, 1992.
- DeFRANCO, Agnes L. e NORIEGA, Pender B. M. *Cost control in the hospitality industry*. – New Jersey : Prentice Hall, 2000.
- DIXON, Rob. *Accounting for strategic management: a practical application. Long Range Planning*. (31) April. 1998.
- EASTERBY-SMITH, Mark. *Pesquisa gerencial em administração: um guia para monografias, dissertações, pesquisas internas e trabalhos de consultoria*. – São Paulo : Pioneira, 1999.
- ECCLES, Robert G. *The performance measurement manifesto. Harvard Business Review*, Jan-Feb, 1991, 131-137.
- FEMENICK, Tomislav R. Coord. *Sistemas de custos para hotéis*. São Paulo : CenaUn. 1998.
- FERGUSON, R. & LEISTIKOW, D. *Search for the best financial performance measure: basic are better*. *Financial Analysts Journal*, Jan-Feb, 1998, 81-85.

- FISCHMANN, A. A. & ZILBER, M. A. *Utilização de indicadores de desempenho como instrumento de suporte à Gestão Estratégica*. In Anais do 23º Encontro da ANPAD, Foz do Iguaçu, 1999.
- \_\_\_\_ e ALMEIDA, Martinho I. R de. *Planejamento Estratégico na Prática*. – 2ª ed. – São Paulo : Atlas, 1991.
- FOX, Ainsley. *A results-orientated approach to management accounting*. *Management Accounting*, Feb. 1995, p. 42-43.
- GASPARETTO, V., FREIRES, F. G., BORNIA, A. C. e RODRIGUES, C. T. *Custeio da cadeia logística: uma análise das ferramentas disponíveis*. In Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- GATTORNA, J. L. & WALTERS, D. W. *Managing the supply chain: a strategic perspective*. Basingstoke : MacMillan, 1996.
- GIANESI, Irineu G. N. & CORREA, Henrique L. *Administrando estratégia de serviços: operações para a satisfação do cliente*. – São Paulo : Atlas, 1996.
- GIL, Antonio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4ª ed. – São Paulo : Atlas, 1994.
- GOMES, J. S. e AMAT, J. M. *Controle estratégico em um contexto competitivo*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 97, jan-fev/96, 13-20
- GRILICHES, Zvi. *Output Measurement in the Service Sectors*. – Chicago : The University of Chicago Press, 1992.
- GRUNDY, Tony. *Beyond the numbers game: introducing strategic cost management*. *Management Accounting*, March, 1995, p.36-37.
- HARRINGTON, H. J. *Business process improvement: the breakthrough strategy for total quality, productivity, end competitiveness*. New York: McGraw-Hill, 1991.
- HENDRIKSEN, Eldon s. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. – São Paulo : Atlas, 1999.

- HOPE, Anthony. *Gestão financeira na terceira onda*. *HSM Management*, 15, Jul-Ago, 1999, 42-48.
- HORNEGREN, C. T., FOSTER, G. e DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9ª. ed.. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- HÖRNELL, Erik. *Improving productivity for competitive advantage: lessons from the best in the world*. London: Pitman Publishing, 1992.
- INSTITUTE MANAGEMENT ACCOUNTANTS, *Statements on management accounting: practices and techniques: tools and techniques for implementing integrated performance managements systems*. Montvale, NJ, Statement n. 4DD, May 15, 1998.
- ITO, Yoshihiro. *Strategic goals of quality costing in japanese companies*. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 383-397.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de *O verdadeiro significado de uma teoria*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, jan/fev, 1996, 21-23.
- KAPLAN, Robert S. *Balanced scorecard*. *HSM Management*, 11, nov-dez, 1998, 120-126.
- \_\_\_\_\_. e COOPER, R. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- \_\_\_\_\_ & NORTON David P. *Organização orientada para a estratégia*. – Rio de Janeiro : Campus, 2001.
- \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. *Balanced Socrecard – Indicadores que impulsionam o desempenho*. In Harvard Business Review, Medindo o desempenho Empresarial. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. *A estratégia em ação: Balanced scorecard*. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho – Rio de Janeiro: Campus, 1997.

- KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. – São Paulo : E.P.U., 1980.
- KOTLER, P., BOWEN, J. & MAKENS, J. *Marketing for hospitality and tourism*. 2 ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, 1999.
- LAKATOS, Eva M. e MARCONI, Marina de A. *Metodologia do trabalho científico*. São Paulo, Atlas, 1985.
- \_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. *Metodologia científica*. São Paulo, Atlas, 1986.
- \_\_\_\_ e MARCONI, Danilo. *Fundamentos de metodologia científica*. 3 ed. São Paulo, Atlas, 1991.
- LAMBERT, Douglas M, STOCK, James, R. e VANTINE, José G. *Administração estratégica da logística*. – São Paulo : Vantine Consultoria, 1998.
- LEITNER, Peter. *Além dos números*. *HSM Management*, 14, maio-junho, 1999, 114-120.
- LIMA, Iran S. na aplicação *Contribuição ao estudo da eficácia do contrato de gestão nas empresas estatais*. Tese de Doutorado, FEA/USP, São Paulo, 1998.
- MAGELLA, Geraldo. *Estoque zero não é coisa de japonês. Basta combinar direitinho com o fornecedor. Sua Excelência*. *Revista Exame*, 09/04/97, pela Internet <http://www2.uol.com.br/exame>.
- MANNING, Kenneth H. *Distribution channel profitability: ABC concepts can help companies make strategic decisions*. *Management Accounting*/Jan. 1995, 44-48.
- MARTIN, Robert J. *Professional management of housekeeping operations*. – 3ª ed. – New York : John Wiley & Sons, 1998.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 1996.
- \_\_\_\_, Gilberto de A. *Abordagens metodológicas em pesquisas na área de administração*. *Revista de Administração*, São Paulo (32), n.3, jul/set, 1997, 5-12.



- \_\_\_\_\_. *Metodologias convencionais e não-convencionais e a pesquisa em administração*. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo (00), n. 0, Jul-Dez, 1994, 2-6.
- \_\_\_\_\_. *A. Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2 ed. – São Paulo : Atlas, 1994.
- MEDLINK, S. e INGRAM, H. *The business of hotels*. 4<sup>a</sup> ed. – Oxford : Butterworth-Heinemann, 2000.
- MEYER, CHRISTOPHER. *Como os indicadores adequados contribuem para a excelência das equipes*, in Harvard Business Review, Medindo o desempenho empresarial. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- MONTGOMERY, Cyntia A. & PORTER, Michael E. *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. 2<sup>a</sup>. ed. – Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- MORSE, Dale & ZIMMERMAN, Jerold L. *Managerial accounting*, Chicago: Irwin, 1997
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. – São Paulo : Atlas, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação, JIT/TQC*. São Paulo : Atlas, 1991.
- NEVES, José L. *Pesquisa Qualitativa: características, usos e possibilidades*. Caderno de Pesquisa em Administração, São Paulo (1), n.3, 2º Sem. 1996, 103-113.
- OLSEN, M. D., TSE, E. C. e WEST, J. J. *Strategic management in the hospitality industry*. 2<sup>a</sup>.ed. New York: John Wiley & Sons, 1998.
- PEREIRA, Carlos A. *Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras: uma abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo, 2000. Tese de doutorado apresentada à FEA/USP.

- PETTIFER, David. *Measuring the performance of the corporate centre*. Long Range Planning (31), 5, 1998, 783-785.
- PORTER, Michael. *Competição: estratégias competitivas essenciais*. 5ª ed. – Rio de Janeiro : Campus, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Os caminhos da lucratividade*. HSM Management, 1, mar-abr, 1997, 88-94.
- \_\_\_\_\_. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 14ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- \_\_\_\_\_. *Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986
- PRAHALAD, C. K. & HAMEL, G. *The core competence of the corporation*. Harvard Business Review, May-June, 1990, 79-91.
- RELVAS, Tânia R. S. *Estudo das bases conceituais para desenvolvimento de modelos de previsão voltados para a gestão estratégica de custos*. Dis. Mestrado FEA/USP, 1998.
- Revista Facility. Matéria de Capa: *Facility hoteleiro: administrando preocupações 24 horas por dia* n. 11, jul/ago1999, p. 28-39.
- ROCHA, Welington. *Gestão estratégica*. In Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese de Doutorado, FEA/USP, 1999.
- SAKURAI, Michiaru *Gerenciamento integrado de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 14ª ed. São Paulo, Cortez, 1986.
- SCHMENNER, Roger W. *Administração de operações em serviços*; tradução Lenke Peres. – São Paulo: Futura, 1999.

- SHANK, John. *A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. – 2 ed. – Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- \_\_\_\_\_. *O cliente fixa os custos*. Entrevista a HSM Management, 3, p. 40-46, julho, 1997.
- \_\_\_\_\_. & GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHARMAN, Paul. *How to implement performance measurement in your organization*. CMA Magazine, May, 1995, 33-37
- SILVA, José Dionísio G. da *Investigação da prática da gestão econômica na atividade Hoteleira*. Tese FEA/USP, São Paulo, 2.000.
- SINK, Scott & TUTTLE, Thomas C. *Planning and measurement in your organization of the future*. Norcross, Georgia: Industrial of Industrial Engineers, 1989.
- SLYWOTZKY, Adrian. *Crescimento = foco no lucro*. HSM Management, 12, jan – fev, 1999, 76-82.
- SOUZA, Francisco das C. *Escrevendo e normalizando trabalhos acadêmicos: um guia metodológico*. Florianópolis: Editora da UFSC, 1997.
- \_\_\_\_\_, César. *A marca Brasil: o que falta para que o país se torne um exportador de peso? Falta atitude*. Revista Exame de 11/08/99.
- SPINA, Segismundo. *Normas gerais para os trabalhos de grau*. São Paulo: Ática, 1984.
- TAN, K. C., KANNAN, V. R. E HANDFIELD, R. B. *Supply chain management: supplier performance and firm performance*. International Journal of Purchasing and Material Management. Aug. 1998, 2-9.

- THEÓPHILO, Carlos R. *Algumas reflexões sobre pesquisa empírica em contabilidade*. Caderno de Estudos, São Paulo, (10), n.19, 9-15, set/dez, 1998.
- TRENT, R. J. E MONCZKA, R. M. *Purchasing and supply management: trends and changes throughout the 1990s*. International Journal of Purchasing and Materials Management, Nov. 1998, 2-11.
- TRUJILLO FERRARI, Alfonso, *Metodologia da pesquisa científica*. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- VERGARA, Sylvia C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 3<sup>a</sup> ed. – São Paulo: Atlas, 2000.
- VILELA, E. de S., MENEZES, E. A. e VOLLERTT JUNIOR, J. R. *Modelo de avaliação e medição das atividades dos hotéis*. in Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos, Recife, 2000.
- WALTON, S. V., HANDIFIELD, R. B. & MELNYK, S. A *The green supply chain: integrating suppliers into environmental management process*. International Journal of Purchasing and Material Management. April, 1998, 2-11.
- WILSON, Richard M. S. *Análise Estratégica*. Trad. Carlos Antônio de Rocchi. R.CRCRS, Porto Alegre, v. 27, n. 92, p. 33-35, jan/mar. 1998.
- ZANELLA, Luiz C. *Administração de custos em hotelaria*. Caxias do Sul : EDUCS, 1993.
- ZENS, Gary J. *Purchasing and management of materials*. New York : John Wiley & Sons, 1994
- ZIMMERMAN, Jerold. *Accounting for decision making and control*. 2 ed. Boston : Irwin & McGraw-Hill, 1997.

# APÊNDICE

## I – CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA - REALIZADO (INICIAL)

Discriminação	Quant.	Unitário	Total (75%)	Arrumar apartamentos	Outras Atividades
<b>Recursos Humanos</b>			<b>82.705</b>	<b>47.714</b>	<b>34.990</b>
<b>Salários</b>			<b>41.000</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	5	750	3.750		
Encargos Sociais			4.100		
Seguros			410		
Férias			17.083		
Refeições			16.400		
Uniformes			205		
Transportes			90		
13º salário			3.417		
<b>Materiais</b>			<b>9.945</b>	<b>9.365</b>	<b>580</b>
Limpeza			2.898	2.318	580
Expediente			1.250	1.250	
Uso do hóspede			5.797	5.797	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>110.365</b>	<b>73.915</b>	<b>36.450</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>10,90</b>	<b>7,30</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1370</b>	

Quantidade de apartamentos	338
Apartamentos por dia de camareira	15
Economia de material de limpeza	0%
Economia de material de expediente	0%
Economia de material de uso do hóspede	0%
Nível de Ocupação	75%
Receita de Hospedagem	1.215.000
Valor Criado pela governança	1.104.635
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	109
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.141.085
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	113
Quantidade de diárias	10.125
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1370
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	16,44

## II - CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – PROJETADO (I)

Discriminação	Quant.	Unitário	Total (80%)	Arrumar apartamentos	Limpar áreas comuns
<b>Recursos Humanos</b>			<b>82.705</b>	<b>47.714</b>	<b>34.990</b>
<b>Salários</b>			<b>41.000</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	5	750	3.750		
Encargos Sociais			4.100		
Seguros			410		
Férias			17.083		
Refeições			16.400		
Uniformes			205		
Transportes			90		
13º salário			3.417		
<b>Materiais</b>			<b>9.385</b>	<b>8.835</b>	<b>551</b>
Limpeza			2.753	2.202	551
Expediente			1.125	1.125	
Uso do hóspede			5.507	5.507	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>109.805</b>	<b>73.384</b>	<b>36.421</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>10,17</b>	<b>6,79</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1472</b>	

Quantidade de apartamentos	360
Apartamentos por dia de camareira	16
Economia de material de limpeza	5%
Economia de material de expediente	10%
Economia de material de uso do hóspede	5%
Nível de Ocupação	80%
Receita de Hospedagem	1.296.000
Valor Criado pela governança	1.186.195
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	110
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.222.616
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	113
Quantidade de diárias	10.800
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1472
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	17,66

## III – CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – PROJETADO (II)

Discriminação	Quant.	Unitário	Mensal (85%)	Arrumar apartamentos	Limpar áreas comuns
<b>Recursos Humanos</b>			<b>81.191</b>	<b>48.074</b>	<b>33.117</b>
<b>Salários</b>			<b>40.250</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	4	750	3.000		
Encargos Sociais			4.025		
Seguros			403		
Férias			16.771		
Refeições			16.100		
Uniformes			201		
Transportes			87		
13º salário			3.354		
<b>Materiais</b>			<b>8.860</b>	<b>8.337</b>	<b>523</b>
Limpeza			2.615	2.092	523
Expediente			1.013	1.013	
Uso do hóspede			5.232	5.232	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>107.766</b>	<b>73.245</b>	<b>34.521</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>9,39</b>	<b>6,38</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1567</b>	

Quantidade de apartamentos	383
Apartamentos por camareira por dia	17
Economia de material de limpeza	5%
Economia de material de expediente	10%
Economia de material de uso do hóspede	5%
Nível de Ocupação	85%
Receita de Hospedagem	1.377.000
Valor Criado pela governança	1.269.234
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	111
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.303.755
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	114
Quantidade de diárias	11.475
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1567
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	18,80

## IV - CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – PROJETADO (III)

Discriminação	Quant.	Unitário	Mensal (90%)	Arrumar apartamentos	Limpar áreas comuns
<b>Recursos Humanos</b>			83.726	49.574	34.151
<b>Salários</b>			40.250		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	4	750	3.000		
Encargos Sociais			4.025		
Seguros			403		
Férias			16.771		
Refeições			16.100		
Uniformes			201		
Transportes			2.622		
13º salário			3.354		
<b>Diversos</b>			<b>8.366</b>	<b>7.869</b>	<b>497</b>
Limpeza			2.485	1.988	497
Expediente			911	911	
Uso do hóspede			4.970	4.970	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>109.807</b>	<b>74.279</b>	<b>35.528</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>9,04</b>	<b>6,11</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1636</b>	

Quantidade de apartamentos	405
Apartamentos por camareira por dia	18
Economia de material de limpeza	5%
Economia de material de expediente	10%
Economia de material de uso do hóspede	5%
Nível de Ocupação	90%
Receita de Hospedagem	1.458.000
Valor Criado pela governança	1.348.193
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	111
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.383.721
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	114
Quantidade de diárias	12.150
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1636
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	19,63



## V - CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – PROJETADO (IV)

Discriminação	Quant.	Unitário	Mensal (95%)	Arrumar apartamentos	Limpar áreas comuns
<b>Recursos Humanos</b>			<b>81.191</b>	<b>48.074</b>	<b>33.117</b>
<b>Salários</b>			<b>40.250</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	4	750	3.000		
Encargos Sociais			4.025		
Seguros			403		
Férias			16.771		
Refeições			16.100		
Uniformes			201		
Transportes			87		
13º salário			3.354		
<b>Diversos</b>			<b>7.902</b>	<b>7.430</b>	<b>472</b>
Limpeza			2.360	1.888	472
Expediente			820	820	
Uso do hóspede			4.722	4.722	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>106.808</b>	<b>72.339</b>	<b>34.470</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>8,33</b>	<b>5,64</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1773</b>	

Quantidade de apartamentos	428
Apartamentos por camareira por dia	19
Economia de material de limpeza	5%
Economia de material de expediente	10%
Economia de material de uso do hóspede	5%
Nível de Ocupação	95%
Receita de Hospedagem	1.539.000
Valor Criado pela governança	1.432.192
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	112
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.466.661
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	114
Quantidade de diárias	12.825
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1773
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	21,27

## VI - CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – PROJETADO (FINAL)

Discriminação	Quant.	Unitário	Mensal (100%)	Arrumar apartamentos	Limpar áreas comuns
<b>Recursos Humanos</b>			<b>81.191</b>	<b>48.074</b>	<b>33.117</b>
<b>Salários</b>			<b>40.250</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	23	1.000	22.500		
Assistente de camareira	8	500	3.750		
Serviço de apoio	4	750	3.000		
Encargos Sociais			4.025		
Seguros			403		
Férias			16.771		
Refeições			16.100		
Uniformes			201		
Transportes			87		
13º salário			3.354		
<b>Diversos</b>			<b>7.466</b>	<b>7.018</b>	<b>448</b>
Limpeza			2.242	1.794	448
Expediente			738	738	
Uso do hóspede			4.486	4.486	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>106.372</b>	<b>71.926</b>	<b>34.446</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>7,88</b>	<b>5,33</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1877</b>	

Quantidade de apartamentos	450
Apartamentos por camareira por dia	20
Economia de material de limpeza	5%
Economia de material de expediente	10%
Economia de material de uso do hóspede	5%
Nível de Ocupação	100%
Receita de Hospedagem	1.620.000
Valor Criado pela governança	1.513.628
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	112
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.548.074
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	115
Quantidade de diárias	13.500
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1877
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	22,52

## VII - CUSTO MENSAL DA GOVERNANÇA – REALIZADO (I)

Discriminação	Quant.	Unitário	Total (78%)	Arrumar apartamentos	Outras Atividades
<b>Recursos Humanos</b>			<b>82.034</b>	<b>47.188</b>	<b>34.846</b>
<b>Salários</b>			<b>40.668</b>		
Governanta	1	5.000	5.000		
Supervisores	3	2.000	6.000		
Camareiras	22	1.000	22.215		
Assistente de camareira	7	500	3.703		
Serviço de apoio	5	750	3.750		
Encargos Sociais			4.067		
Seguros			407		
Férias			16.945		
Refeições			16.267		
Uniformes			203		
Transportes			89		
13º salário			3.389		
<b>Materiais</b>			<b>9.767</b>	<b>9.199</b>	<b>568</b>
Limpeza			2.840	2.272	568
Expediente			1.188	1.188	
Uso do hóspede			5.739	5.739	
<b>Diversos</b>			<b>17.715</b>	<b>16.835</b>	<b>880</b>
Utensílios			1.500	1.200	300
Serviços			2.500	2.000	500
Rouparia			6.700	6.700	
Decoração			200	120	80
Lavanderia			6.500	6.500	
Telefones			315	315	
<b>TOTAL</b>			<b>109.516</b>	<b>73.221</b>	<b>36.294</b>
<b>Custo por apartamento</b>			<b>10,40</b>	<b>6,95</b>	
<b>Apartamentos por custo de arrumar</b>				<b>0,1438</b>	

Quantidade de apartamentos	351
Apartamentos por dia de camareira	15,8
Economia de material de limpeza	2%
Economia de material de expediente	5%
Economia de material de uso do hóspede	1%
Nível de Ocupação	78%
Receita de Hospedagem	1.263.600
Valor Criado pela governança	1.154.084
Valor Criado pela governança/Apartamentos Ocupados	110
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento	1.190.379
Valor Criado pela tarefa arrumar apartamento/apartamento	113
Quantidade de diárias	10.530
Valor médio da diária	120,00
Total de apartamentos ocupados/ custo de arrumar (R\$)	0,1438
Receita de Hospedagem/Custo de Arrumar (R\$)	17,26