

INDICADORES DE DESEMPENHO DE MÉTODOS COMPETITIVOS ESSENCIAIS À GESTÃO ESTRATÉGICA

Aneide Oliveira Araujo

Resumo:

A gestão estratégica requer a adoção de métodos de trabalho baseados em habilidades essenciais que aos olhos dos clientes tornam a empresa diferente dos seus concorrentes. A implementação destes métodos precisa ser monitorada e avaliada, requerendo o desenvolvimento de indicadores que traduzam os objetivos e metas estratégicas. Este texto apresenta uma breve discussão sobre a elaboração de indicadores de desempenho, estratégia competitiva e definição de objetivos e metas, utilizando para fins de ilustração o exemplo da atividade hoteleira.

Palavras-chave:

Área temática: *A Medição de Desempenho Gerencial*

**INDICADORES DE DESEMPENHO DE MÉTODOS COMPETITIVOS
ESSENCIAIS À GESTÃO ESTRATÉGICA**

Aneide Oliveira Araujo – Mestre
Universidade de São Paulo – R. José Álvares Maciel, 363 Ap. 33, Butantã – São
Paulo/SP - aneide@uol.com.br – Doutoranda

Área temática: A Medição de Desempenho Gerencial

INDICADORES DE DESEMPENHO DE MÉTODOS COMPETITIVOS ESSENCIAIS À GESTÃO ESTRATÉGICA

Área Temática: A Medição de Desempenho Gerencial

Resumo

A gestão estratégica requer a adoção de métodos de trabalho baseados em habilidades essenciais que aos olhos dos clientes tornam a empresa diferente dos seus concorrentes. A implementação destes métodos precisa ser monitorada e avaliada, requerendo o desenvolvimento de indicadores que traduzam os objetivos e metas estratégicas. Este texto apresenta uma breve discussão sobre a elaboração de indicadores de desempenho, estratégia competitiva e definição de objetivos e metas, utilizando para fins de ilustração o exemplo da atividade hoteleira.

O ambiente competitivo exige dos gestores adotar uma atitude estratégica baseada na satisfação dos clientes. Esta satisfação é atingida pela qualidade dos serviços prestados a um dado nível de preços que estes se dispõem a pagar. Portanto, a gestão estratégica não pode perder de vista a obtenção de melhorias de qualidade e de custos, ou seja, a busca por excelência.

Para atender este propósito procura-se desenvolver competências essenciais que consiste de habilidades específicas, obtidas através de métodos operacionais únicos, aos olhos do cliente, que distingue a empresa dos seus competidores e, por isso, denominados métodos competitivos.

O desenvolvimento e a implementação destas habilidades constitui-se, portanto, uma iniciativa de natureza estratégica cujos objetivos e metas devem estar alinhados a estratégia organizacional.

Para assegurar o sucesso da estratégia organizacional o gestor precisa monitorar o desempenho dos métodos competitivos levando em conta os impactos econômicos e mercadológicos.

Estudiosos da ciência contábil tem procurado atender esta demanda por informações que propicie ao gestor uma visão integrada do processo de gestão em todos os níveis da organização. Neste sentido orientam-se pelos princípios da gestão estratégica de custos que visa à otimização dos recursos envolvidos nos processos de produção de bens e serviços.

Este trabalho tem como objetivo discutir a contribuição da gestão estratégica de custos para a elaboração de indicadores de desempenho de métodos competitivos definidos como estratégicos para o sucesso organizacional. Estes indicadores devem ser capazes de suprir os gestores com informações que os orientem no processo decisório quanto ao acompanhamento das iniciativas estratégicas.

1 - Elaboração de Indicadores de Desempenho

Cada empresa deve definir 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 1.

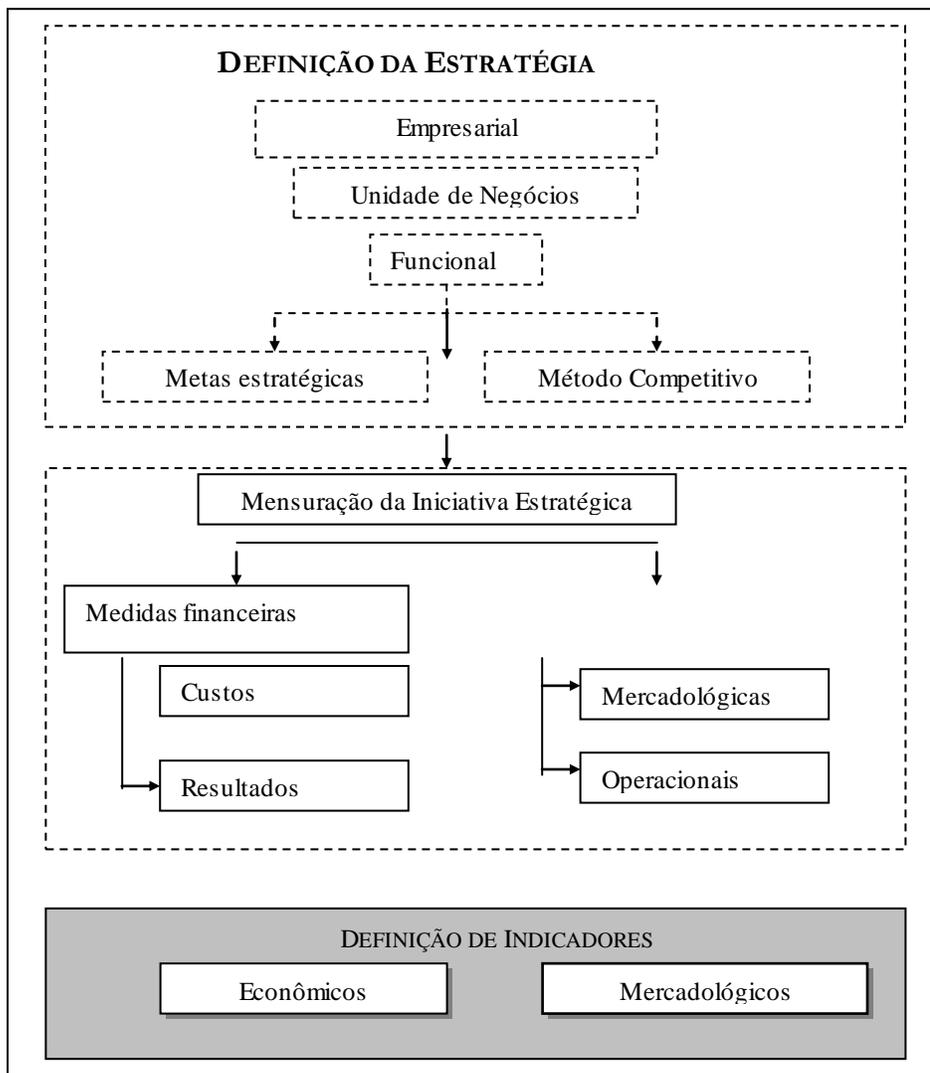


FIGURA 1: ESQUEMA DE ELABORAÇÃO DOS INDICADORES DE DESEMPENHO

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.

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.

1.2 – Mensuração da Iniciativa Estratégica

Uma vez traduzida a estratégia em processos e estruturados 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 *in-puts* e *out-puts* 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 constitui uma medida útil para que a empresa possa ser avaliada em relação aos padrões do mercado, mas pode perder parte do significado, tendo em vista as peculiaridades de cada empreendimento. A quantidade de apartamentos de um hotel, por exemplo, quando comparada a outro estabelecimento, só tem validade se ambos têm características muito próximas em termos de estrutura física, do tipo de mobiliário, do tipo de cliente, etc.

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.

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 ineficiências quando da identificação das causas e das fontes de problemas, assim como da adoção de melhorias contínuas, respaldadas 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, 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.

2 – Estratégia Empresarial

As empresas empenhadas em oferecer serviço superior ao cliente, precisa garantir elevado padrão operacional, ser ágil no atendimento, inspirar confiança e garantir 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 operações.

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.

Tomando-se como exemplo a estratégia de um hotel, cuja divisão de Hospedagem tem como missão proporcionar acomodações confortáveis e seguras, atendimento rápido e flexível e preços competitivos. Com este propósito sua administração empenha-se em:

- 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*.

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*, 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, define-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 2).

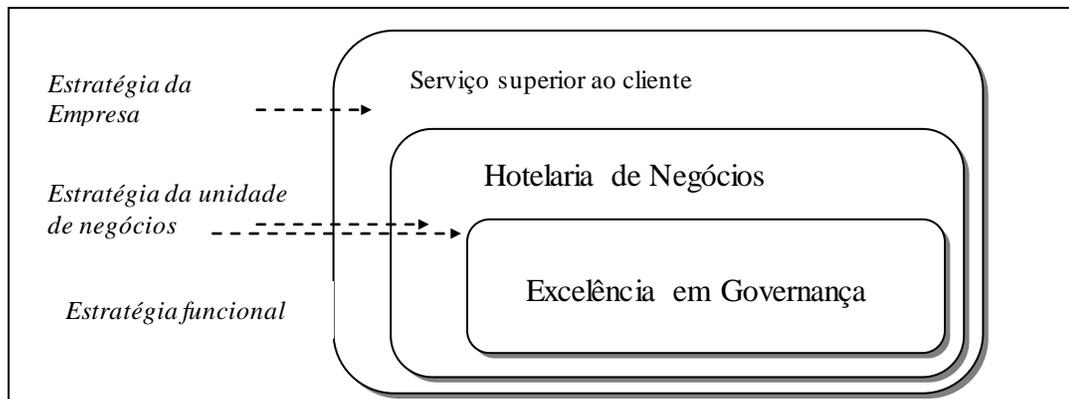


FIGURA 2: ESTRATÉGIA DO HOTEL PLAZA PRAIA

Definindo como missão da governança 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, a gerência deseja qualificá-lo para atender à demanda de turismo de negócios e lazer. Para tanto, precisa desenvolver competências essenciais que lhe propiciem velocidade de atendimento, consistência e confiabilidade, valores priorizados pelos viajantes.

3 – 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, ilustradas na Figura 3.

O produto logístico (Figura 4) propicia à governança benefícios, tanto da perspectiva econômica, quanto mercadológica, que se refletirão no resultado final do hotel.

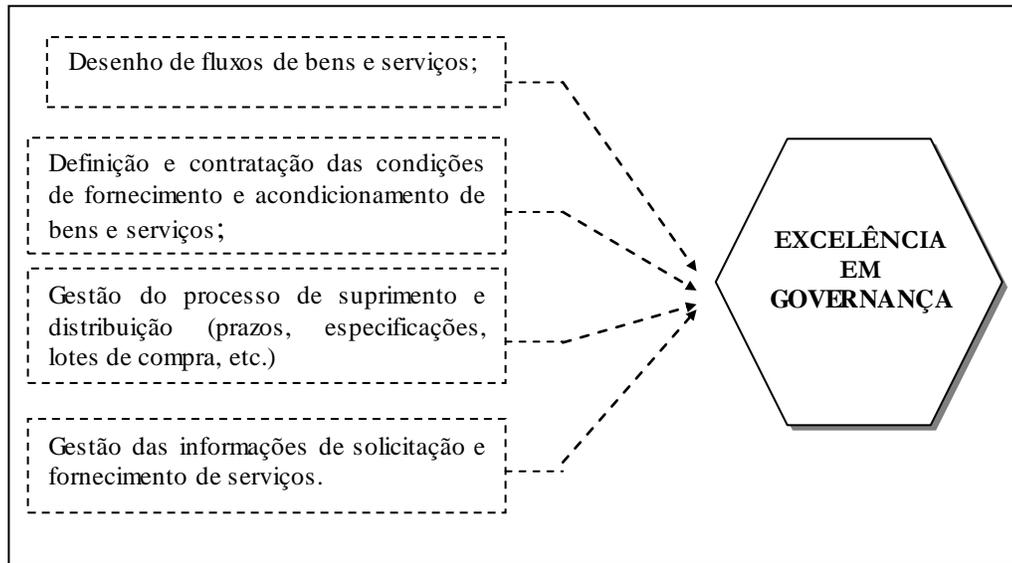


FIGURA 3: ATIVIDADES LOGÍSTICAS PARA EXECUÇÃO DA GOVERNANÇA

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.

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.

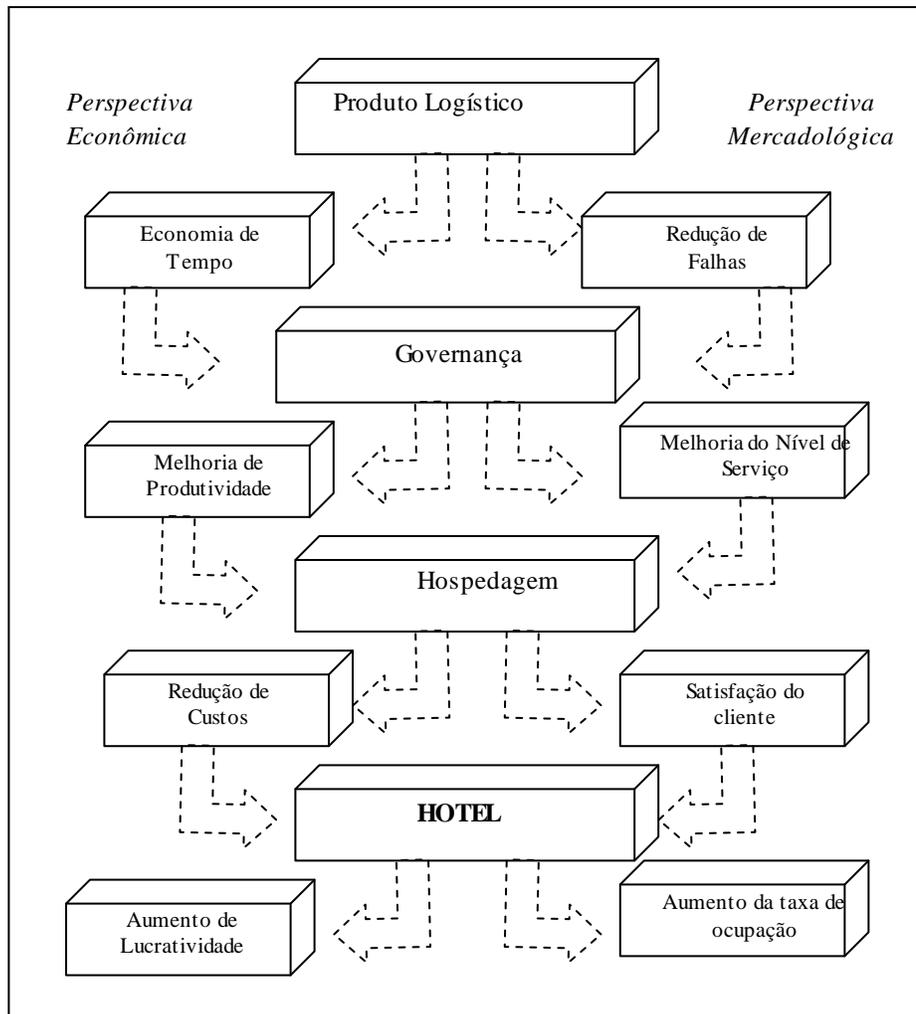


FIGURA 4: CONTRIBUIÇÃO DA GESTÃO LOGÍSTICA PARA O RESULTADO

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.¹ 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.

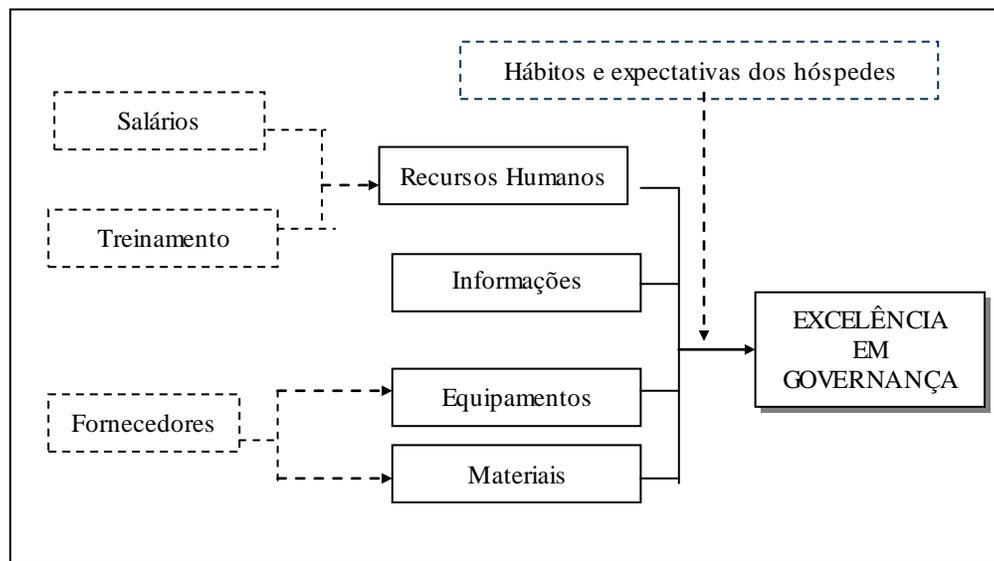


FIGURA 5: DIAGRAMA DO PROCESSO DE GOVERNANÇA

Para implementar uma estratégia de serviço superior ao cliente baseada na *excelência em governança*, a gerência de operações terá que programar: recursos

¹ Em outros hotéis a governança ainda poderia incluir os serviços de lavanderia e a limpeza geral do hotel.

humanos, fluxo e suporte de informações, equipamentos e acessórios e fluxo de materiais (Figura 5)

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 - Metas Estratégicas

Para implementar a excelência em governança do hotel definem-se objetivos e respectivas metas estratégicas, que levam em conta os benefícios esperados da implantação da gestão do processo logístico nas atividades da governança, especialmente na arrumação de apartamentos.

Tempo. 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 melhor aproveitamento, elevando a quantidade de apartamentos arrumados por jornada de trabalho de uma camareira. 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.

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 é a relação entre o número de ocorrências e a quantidade de apartamentos ocupados. 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 são levados em conta todos os aspectos operacionais que afetam o rendimento. Constitui-se uma das principais causas para que as metas não sejam atingidas. Mede o tempo médio de permanência no emprego e a sua avaliação deve levar em conta as políticas de recursos humanos.

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.

A melhoria de produtividade 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. 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).

Custos. 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 decorre da expectativa de economias no uso de materiais de limpeza, dos materiais de expediente e materiais de uso do hóspede, além da redução do tempo de camareiras e respectivos assistentes na arrumação dos apartamentos.

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.

Apartir 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. 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.

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.

4 – Conclusão

Para apoiar efetivamente o processo de gestão estratégica, o indicador de desempenho tem que 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, como 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 realiza os objetivos estratégicos.

5 – Bibliografia

- ADAMS, Debra. *Management accounting for the hospitality industry: a strategic approach*. London: Cassell, 1997.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, R. D. KAPLAN, R. S. E YOUNG, S. MARK. *Management accounting*. 2 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de marketing e distribuição física*. São Paulo: Atlas, 1993.
- 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.
- BOWERSOX, Donald J. e CLOSS, David J. *Logistical management: the integrated supply chain process*. New York: McGraw-Hill, 1996.
- BOWESOX, Donald et al. 1986. *Logistical management: a systems integration of physical distribution, manufacturing support, and materials procurement*. 3 ed. New York: Macmillan Publishing Company.
- 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.
- CÂNDIDO, Índio. *Governança em hotelaria*. – 3ª ed. – Caxias do Sul : EDUCS, 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.

- CHRISTOPHER, Martin. 1997. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- 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.
- 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.
- 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.
- FEMENICK, Tomislav R. Coord. *Sistemas de custos para hotéis*. São Paulo : CenaUn. 1998.
- 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.
- GIANESI, Irineu G. N. & CORREA, Henrique L. *Administrando estratégia de serviços: operações para a satisfação do cliente*. – São Paulo : Atlas, 1996.
- GRILICHES, Zvi. *Output Measurement in the Service Sectors*. – Chicago : The University of Chicago Press, 1992.
- 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.
- 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.
- 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 Scorecard – 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.
- KOTLER, P., BOWEN, J. & MAKENS, J. *Marketing for hospitality and tourism*. 2 ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, 1999.
- LAMBERT, Douglas M, STOCK, James, R. e VANTINE, José G. *Administração estratégica da logística*. – São Paulo : Vantine Consultoria, 1998.
- 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.
- MEDLINK, S. e INGRAM, H. *The business of hotels*. 4ª ed. – Oxford : Butterworth-Heinemann, 2000.
- MONTGOMERY, Cyntia A. & PORTER, Michael E. *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. 2ª. 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.
- OLSEN, M. D., TSE, E. C. e WEST, J. J. *Strategic management in the hospitality industry*. 2ª.ed. New York: John Wiley & Sons, 1998.
- 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.
- SAKURAI, Michiaru *Gerenciamento integrado de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- 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, jul-ago, 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, Dionísio G. *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.
- ZIMMERMAN, Jerold. *Accounting for decision making and control*. 2 ed. Boston: Irwin & McGraw-Hill, 1997.