

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

**Carlos Simão Struckas Filho** (FEA/USP) - carlos.simao.filho@usp.br

**Márcio Luiz Borinelli** (USP) - marciolb@usp.br

**Wellington Rocha** (FEA-USP) - w.rocha@usp.br

## **Resumo:**

*Neste trabalho investiga-se a utilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão dos gestores de empresas brasileiras de hotelaria. Aplicou-se a Teoria da Informação para o entendimento e conceituação do que é Informação e delimitação prática para caracterização da Informação de Custos, permitindo a sistematização e descrição das informações provenientes dos artefatos investigados nesta pesquisa. Assim, utilizou-se de um levantamento com aplicação de questionário voltado à mensuração da intensidade de uso, indicador da utilidade empregado pela pesquisa, das informações de custos pelos gestores hoteleiros, mensurado por meio de uma escala likert de 7 pontos. Foram enviados às 10.800 empresas listadas no Cadastro Nacional de Empresas Turísticas do Ministério do Turismo (3ºsem./2018), obtendo-se um retorno de 58 questionários válidos. Os resultados indicam os seguintes valores médios de utilização das Informações de Custos provenientes de artefatos de: (a) Mensuração de Custos, 5,4 e 5,4; (b) Gestão Operacional de Custos, 5,4 e 5,4; e, (c) Gestão Estratégica de Custos, 4,6 e 4,7; nos processos de tomada de decisão operacional e estratégica, respectivamente, dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria, bem como o efeito positivo do porte sobre a utilidade da informação. Ainda, identifica-se que os artefatos tidos como mais úteis pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria são: (a) Mensuração de Custos - custeio pleno e custeio por absorção; (b) Gestão Operacional de Custos - análise custo-volume-lucro, análise vertical, análise horizontal e custeio baseado em atividades; (c) Gestão Estratégica de Custos - gestão do custo alvo e gestão baseada em atividades.*

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

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

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

### **Resumo**

Neste trabalho investiga-se a utilidade das informações de custos no processo de tomada de decisão dos gestores de empresas brasileiras de hotelaria. Aplicou-se a Teoria da Informação para o entendimento e conceituação do que é Informação e delimitação prática para caracterização da Informação de Custos, permitindo a sistematização e descrição das informações provenientes dos artefatos investigados nesta pesquisa. Assim, utilizou-se de um levantamento com aplicação de questionário voltado à mensuração da intensidade de uso, indicador da utilidade empregado pela pesquisa, das informações de custos pelos gestores hoteleiros, mensurado por meio de uma escala *likert* de 7 pontos. Foram enviados às 10.800 empresas listadas no Cadastro Nacional de Empresas Turísticas do Ministério do Turismo (3ºsem./2018), obtendo-se um retorno de 58 questionários válidos. Os resultados indicam os seguintes valores médios de utilização das Informações de Custos provenientes de artefatos de: (a) Mensuração de Custos, 5,4 e 5,4; (b) Gestão Operacional de Custos, 5,4 e 5,4; e, (c) Gestão Estratégica de Custos, 4,6 e 4,7; nos processos de tomada de decisão operacional e estratégica, respectivamente, dos gestores das empresas brasileiras de hotelaria, bem como o efeito positivo do porte sobre a utilidade da informação. Ainda, identifica-se que os artefatos tidos como mais úteis pelos gestores das empresas brasileiras de hotelaria são: (a) Mensuração de Custos – custeio pleno e custeio por absorção; (b) Gestão Operacional de Custos – análise custo-volume-lucro, análise vertical, análise horizontal e custeio baseado em atividades; (c) Gestão Estratégica de Custos – gestão do custo alvo e gestão baseada em atividades.

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

Área Temática: 2 - Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

A hotelaria é marcada pela acirrada concorrência entre as empresas que operam neste mercado, sendo comum a transferência da propriedade e/ou gestão de empreendimentos entre os *players* do setor, havendo uma tendência da consolidação de cadeias de gestão hoteleiras, nacionais e internacionais, que operam sob uma mesma bandeira (GORINI; MENDES, 2005; MADER; CUNTO; GUICHARDO, 2017).

Para poder fazer face aos desafios que vêm se desenhando no setor para os próximos anos, as empresas de hotelaria necessitam cada vez mais buscar a melhoria de seu desempenho, sendo percebido no uso de artefatos de Gestão de Custos (GC), uma ferramenta eficaz para as empresas atingirem este propósito (MAHAMA; CHENG, 2013; PARK; JANG, 2014; SOUZA; ANZILAGO; BEUREN, 2017).

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

Para permitir que o gestor faça uso dessas e de outras informações, de forma oportuna e em tempo hábil, as organizações buscam a implementação de Sistemas de Informações Gerenciais (SIG's), os quais são constituídos, entre outras possibilidades, pela aplicação de

artefatos de GC (CARMO; PONTES, 1999; FAYARD; LEE; LEITCH; KETTINGER, 2012).

Entretanto, percebe-se, nas pesquisas internacionais, que as empresas hoteleiras não utilizam de uma diversidade de artefatos de GC, sendo que os artefatos estratégicos são utilizados por não mais do que 40% das empresas evidenciadas (PAVLATOS; PAGGIOS, 2007, 2009; QUESADO; RODRIGUES, 2007; SEVIM; KORKMAZ, 2014).

Ressalta-se, ainda, que na literatura nacional encontram-se pesquisas, realizadas nas regiões Sul e Nordeste, que descrevem o percentual de adoção, pelo setor hoteleiro, de artefatos de mensuração de custos e, alguns, artefatos tradicionais de GC (LEITÃO; SILVA, 2006; LIMA; EGITO; SILVA, 2004; LUNKES, 2009; RODRIGUES; BRAUN; MIREK; CARVALHO; FENGLER, 2014); havendo, portanto, uma carência de pesquisas que descrevam a totalidade do cenário de utilização de artefatos de GC no setor hoteleiro do Brasil.

Além do fato de alguns artefatos de GC não serem implantados pelas empresas hoteleiras, identifica-se na literatura que os gestores têm a percepção de que as decisões de seu cotidiano são relativamente recorrentes, razões pelas quais os gestores hoteleiros acreditam ser mais conveniente utilizar de suas experiências passadas como balizador para novas tomadas de decisão, situação que, conseqüentemente, resultaria em uma baixa utilidade das informações de custos produzidas pelos artefatos de GC aplicados em suas organizações, afirmação essa, entretanto, que ainda carece de validação empírica (COLLIER; GREGORY, 1998; MAKRIGIANNAKIS; SOTERIADES, 2007).

Desta forma, busca-se responder a seguinte questão: Em que extensão os gestores das empresas brasileiras de hotelaria fazem uso, em seus processos de tomadas de decisões operacionais e estratégicas, das informações provenientes dos artefatos de Gestão de Custos implementados em suas organizações? Portanto, o objetivo da pesquisa consiste em identificar, junto aos gestores destas empresas em que extensão fazem uso dos artefatos da Gestão de Custos e de suas informações para tomada de decisões operacionais e estratégicas.

Entende-se que os achados desta pesquisa podem contribuir com o design de sistemas de comunicações de informações gerenciais mais eficientes as necessidades dos gestores das empresas hoteleiras e a melhor compreensão das necessidades destes usuários.

O artigo está organizado da seguinte forma: uma discussão teórica sobre informação e sistema de comunicação (seção 2), e sobre informações de custos (seção 3); a trajetória metodológica seguida na pesquisa é apresentada na seção 4; na seção 5 estão a apresentação e análise dos resultados, seguida das considerações finais (seção 6).

## **2 Informação e sistemas de comunicação**

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

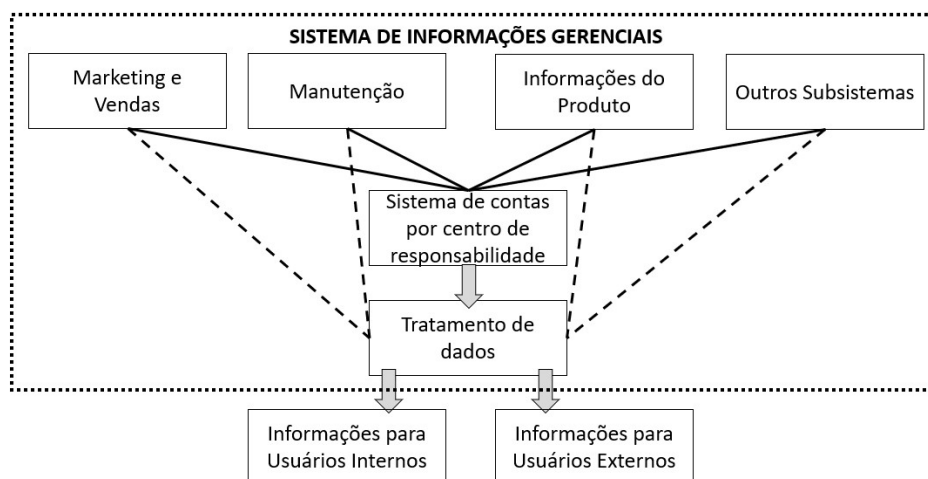
O desenho destes sistemas é tido como função dos conhecimentos e habilidades da organização e do estabelecimento de práticas de gerenciamento dos dados e informações úteis, não somente para os gerentes de departamento, mas a executivos e investidores da organização (RUTHERFORD, 2004).

Georgiev (2016) apresenta a estrutura típica de um SIG elaborado com base nos preceitos do Sistema Uniforme de Contabilidade Hoteleira (USALI), atualmente desenvolvido pela *Hospitality Financial and Technology Professionals* (HFTP, 2014), em que se percebe o SIG como o conjunto de técnicas, procedimentos e filosofias implementados pela organização para realizar a captação de dados junto aos diversos ambientes internos e externos da organização, realizar o tratamento destes dados e gerar/transmitir informações úteis para a tomada de decisão tanto de usuários internos como de usuários externos à organização, conforme representado pela Figura 1.

As técnicas, procedimentos e filosofias empregadas no desenho e operação dos SIG's

são denominadas como artefatos, sendo que a função do *controller*, neste contexto, é de escolher quais e como os artefatos serão implementados em seus sistemas, por exemplo pela escolha do método de custeio e critérios de acumulação de custos (BANATHY, 1999; GEORGIEV, 2016).

Figura 1 - Estrutura de um sistema de comunicação de informações gerenciais



Fonte: Adaptada de Georgiev (2016)

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

### 3 Definindo Informação de Custo

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

Conforme pode ser visto em Struckas Filho (2018), os SIG's enquadram-se no conceito de sistemas de comunicações modelados por Shannon (1948), sendo os artefatos os mecanismos implementados pelos SIG's para transmissão e recepção das mensagens trocadas entre dois entes e a informação o efeito resultante desta comunicação.

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

Cada custo mensurado, segundo critérios específicos de cada técnica, seja o Custeio Variável, Baseado em Atividades, ou outras possíveis, constitui uma informação exclusiva e tão válida quanto as demais, ainda que sobre uma mesma variável, no caso o custo do objeto de custeio, complementando conjuntamente o conhecimento do usuário da informação sobre o comportamento do objeto observado, conforme ilustrado pela Figura 2.

As informações possíveis de serem geradas sobre um determinado fenômeno são infinitas, porém somos capazes de caracterizar cada uma delas em função da definição de duas dimensões, ou fatores básicos que delimitam seus estados possíveis, sendo: (i) a variável que se pretende conhecer; e, (ii) os critérios de mensuração desta variável (SHOEMAKER et al., 2004; ADAMI, 2016).

Figura 2 - Universo de possíveis valores de custo de um objeto de custeio



Fonte: Adaptada de Shoemaker et al. (2004)

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

Após estudo da literatura, identificou-se como pertinente aos objetivos deste trabalho destacar-se, ainda, os Métodos de Custeio, grupo de artefatos que, apesar de já contido nos dois grupos anteriores, possuem a característica comum de buscar mensurar o custo de um objeto, tratado neste trabalho em termos de produto ou serviço, que os torna mais próximos entre si do que dos demais artefatos de seus grupos, conforme consolidado no Quadro 1.

Quadro 1 - Categorização dos artefatos de Gestão de Custos

Grupo	Característica	Artefatos
Métodos de Custeio	Objetiva a mensuração da variável “Custo do produto ou serviço”	- Custeio por Absorção - Custeio Variável - Custeio Pleno - Custeio <i>Throughtput</i> - Custeio Baseado em Atividades (ABC)
Gestão Operacional de Custos	Com foco em indicadores financeiros e de eficiência, subsidia decisões com resultados no curto prazo, com viés de redução de custos	- Gestão Baseada em Atividades - Análise Custo-Volume-Lucro - Análise Vertical - Análise Horizontal - Análise e Gestão do Custo Padrão
Gestão Estratégica de Custos	Utilizando de indicadores financeiros e qualitativos, internos e externos à organização, subsidia decisões com resultados no longo prazo, com viés de melhoria do resultado global da organização	- Gestão dos Custos Logísticos - Análise de Custos de Cadeias de Valor - Gestão Aberta de Livros - Gestão de Custos Organizacionais - Gestão e Mensuração dos Custos por Ciclo de Vida - Gestão e Mensuração de Custos para Servir - Gestão do Custos Total para Consumidores - Gestão do Custo Alvo - Gestão Baseada em Atividades - Análise de Custos de Concorrentes - Gestão e Mensuração de Custos e Benefícios da Qualidade

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

Na sequência realizou-se uma revisão da literatura sobre os artefatos de GC abordados nesta pesquisa, buscando, neste íterim, compreender os procedimentos desenvolvidos em cada artefato, de forma a identificar-se a (i) variável observada “A”, e o (ii) critério de mensuração “B”, sendo proposta pela conjunção destes dois fatores (A+B) a definição da informação “C” gerada pela aplicação do artefato observado. Esta última é a variável que teve sua extensão de uso mensurada junto aos respondentes desta pesquisa.

### 3.1 Métodos de Custeio

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

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

Tais artefatos são a base para o desenvolvimento de diversos outros artefatos criados posteriormente, reforçando sua relevância para o meio acadêmico, sendo foco de observação de recorrentes pesquisas, como as produzidas por Abbas, Marques, Tonin, Sasso, e Leoncine (2015) e Faria, Trigueiros, e Ferreira (2012), bem como de livros da área, como o de Martins e Rocha (2015), utilizado no desenvolvimento desta seção por tratar-se de obra de referência que consolida a posição de vários autores sobre o tema.

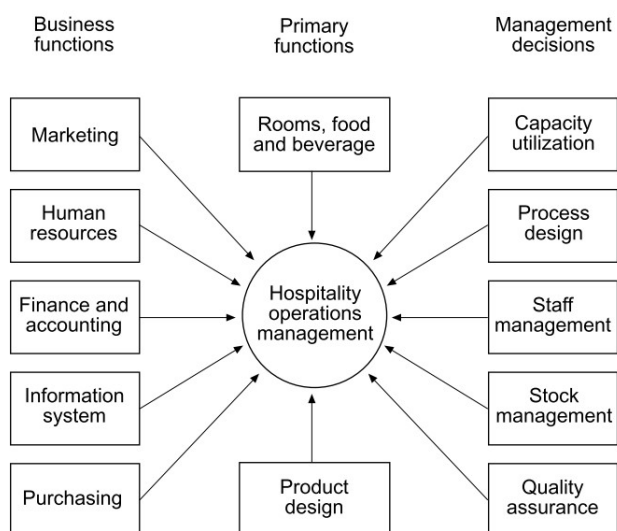
### 3.2 Gestão Operacional de Custos

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

Outro aspecto destacado por Chenhall and Langfield-Smith (1998a, p. 1), sobre a GOC, é seu foco em indicadores financeiros, sendo preterida a utilização de indicadores qualitativos, que poderiam agregar relevância às informações geradas pelos artefatos deste grupo. Quanto às decisões, neste artefato elas são mais de caráter operacional e estão ligadas às necessidades de tomada de decisão do dia a dia do negócio, tendo seu efeito percebido, mais diretamente, no curto prazo (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a).

Em Harris (1995) estrutura-se a rotina típica de um hotel, criando-se uma modelagem gráfica que expõe os principais setores, funções e decisões tomadas pelo gestor hoteleiro em suas operações, conforme apresentado pela Figura 3.

Figura 3 - Relacionamento entre decisão e artefato gerencial proposto por Harris (1995)



Fonte: Harris (1995, p. 31)

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

### **3.3 Gestão Estratégica de Custos**

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

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

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

Horngren et al. (2015, p. 5) afirmam que “*Management accountants work closely with managers in formulating strategy by providing information about the sources of competitive advantage [...]. Strategic cost management describes cost management that specifically focuses on strategic issues*”.

Em resumo, percebe-se que os artefatos de GEC buscam fornecer informações que permitam aos gestores compreender como suas ações afetam o comportamento, não só da entidade, como também do ambiente em que está inserida a organização, bem como as repercussões de suas decisões sobre o cenário geral, avaliando os *trade-offs* de custos resultantes das interações entre a organização, fornecedores, competidores, clientes e outros fatores externos que possam representar algum impacto econômico, considerando tanto indicadores financeiros como uma percepção qualitativa dos impactos das ações dos gestores, permitindo, assim, a tomada de decisões pautadas em uma política de longo prazo (ANDERSON; DEKKER, 2009; LANGFIELD-SMITH, 2008).

Dentro deste conceito, Horngren et al. (2015, p. 5) apresentam que as decisões típicas da GEC são ligadas a: (i) definição do mercado consumidor; (ii) definição de mix de produtos; (iii) definição de processos produtivos; e, (iv) alocação de recursos. Além das decisões anteriores, Makrigiannakis and Soteriades (2007) identificam, ainda, que é atribuído à GEC fornecer informações para tomada de decisão quanto à definição de preços de produtos e serviços da organização.

## **4 Trajetória metodológica**

Ante à impossibilidade de obter-se diretamente o contato atualizado de todas as empresas de hotelaria em operação no território brasileiro, tomou-se como população do estudo aquelas identificadas e registradas como “Meios de Hospedagem” no Cadastro de Empresas do Turismo (Cadastur), mantido e divulgado trimestralmente pelo Ministério do Turismo Brasileiro (MTUR, 2018), sendo utilizada neste trabalho a base publicada no 3º trimestre de 2018, a qual contava com um total de 10.800 empresas cadastradas, sendo enviado em maior/2019 o convite com o link para participação no questionário a todas os contatos listados.

Definiu-se como respondente alvo do questionário os Gerentes Gerais e/ou Gestores de Operações das empresas investigadas, funções tidas como principais responsáveis pela coleta de informação e tomada de decisões operacionais e estratégicas no âmbito das empresas de hotelaria (HARRIS, 1995; HARRIS; BROWN, 1998).

Entendeu-se como mais pertinente aos objetivos descritivos da pesquisa o uso do

método de amostragem por quotas, pelo fato de ser conhecida a população pesquisada e pela possibilidade de atribuir-se pesos de participação de estratos da amostra em função de características de interesse desta população, sendo empregadas, em linha com trabalhos anteriores, as variáveis “região” e “porte” como critérios de estratificação (CHAMBERS; SKINNER, 2003, p. 57; PAVLATOS, 2015; VIEIRA; SOUZA, 2005).

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

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

Assim, considerando-se uma margem de confiança (“o”) de 90%, erro (“e”) de 5% e o desconhecimento quanto à frequência esperada para as respostas (“p” e “q”), tem-se pela literatura os seguintes valores para: “o”=1,64; “e”=0,05; e, “p”=“q”=0,5; que aplicado na Fórmula 1 obtendo-se a necessidade de 264 respostas (CHAMBERS; SKINNER, 2003).

Seguindo o processo de amostragem por quotas, é indicado que cada estrato participe da amostra de forma proporcional à sua representatividade da população, assim tem-se que a quantidade mínima de resposta por estrato é de 2,45% da quantidade de empresas no estrato (264 respostas / 10.800 empresas na população), conforme quantidades apresentadas na Tabela 1 (CHAMBERS; SKINNER, 2003).

Tabela 1 - Amostra mínima desejada por estrato da população

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

Fonte: Elaborada pelos autores

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

Assim, neste trabalho utilizou-se de uma escala *likert* de 7 pontos variando de (0) não utiliza a informação de custos à (7) intensa utilização da informação de custos, bem como uma opção para indicar a indisponibilidade da informação na entidade, conforme estrutura ilustrativa apresentada na Figura 4.

Figura 4 - Estrutura revisada das questões

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

	Não Utilizo						Utilizo Intensamente	Não Disponível
	0	1	2	3	4	5	6	
Decisões Operacionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Decisões Estratégicas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Fonte: Elaborada pelos autores

Deve ser destacado neste momento que a relação de informações de custos utilizadas no questionário não é exaustiva quanto ao acervo de artefatos de GC existentes, sendo utilizados



aqueles tidos como principais pela literatura e confirmadas no painel de especialistas, e, que as informações de custos foram definidas conforme critério apresentado na seção 3 deste trabalho.

Finalizada a modelagem inicial do questionário, foram realizados dois pré-testes do instrumento, sendo o primeiro um painel junto a três pesquisadores do tema de GC e dois gestores de empresas hoteleiras, selecionados em função da conveniência de acesso, visando confirmar e avaliar a validade, fidedignidade e operacionalidade do questionário, conforme recomendam Marconi e Lakatos (2003).

O painel foi realizado em três reuniões consecutivas, sendo a primeira com o intuito de realizar-se um brainstorming de possíveis artefatos e informações de custos geradas pela GC que não estariam contempladas na relação original, e as outras duas reuniões focadas no alinhamento dos conceitos e definições das informações utilizados no questionário.

O segundo pré-teste, realizado junto aos respondentes, constituiu-se na aplicação do questionário eletrônico piloto, sob a observação direta do pesquisador, a dois indivíduos da população de pesquisa, sendo um deles de uma empresa de médio/grande porte e um de uma empresa de pequeno porte, ambos da região Sudeste.

Os resultados obtidos foram classificados e analisados com base na frequência dos valores obtidos para cada questão, apurando-se, ainda, os valores de média, mediana e variância obtidos para cada categoria de artefato. Destaca-se que o presente questionário ainda se encontra aberto para o recebimento de respostas até conseguir obter o número mínimo de respostas por estrato indicado pelo modelo (Marotti et al., 2008, p. 189), sendo apresentado neste trabalho um recorte parcial dos resultados obtidos até o final de julho de 2019.

## 5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Do total de 10.800 emails enviados, obteve-se um retorno de 76 questionários respondidos, sendo que destes foram descartados 18 questionários incompletos, resultando em um total de 58 questionários válidos. Tendo em vista a quantidade de respostas obtidas, decidiu-se segregar os dados apenas em razão do porte das empresas analisadas, não avaliando-se possíveis inferências em razão da região geográfica das empresas, as quais poderiam estar enviesadas em razão do baixo número de respondentes em algumas regiões.

### 5.1 Informações de mensuração de custos

As questões de 1 a 5 do Bloco 1 do questionário buscaram identificar a utilidade percebida nas informações provenientes de artefatos de mensuração de custos, sendo indicado pelos respondentes, na média, uma utilização acima da zona neutra (>4), das informações de mensuração de custos em seus processos decisórios, conforme representado pela Tabela 2.

Tabela 2 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Mensuração de Custos

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

Fonte: Elaborada pelos autores

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

Na sequência, apresenta-se a Tabela 3, na qual se desenvolve a tabulação da quantidade de respostas, em valores absolutos e representação gráfica (números em azul), obtidas em razão

do porte da empresa, da informação avaliada e a extensão de uso da informação nas tomadas de decisões operacionais e estratégicas, respectivamente, dos gestores hoteleiros. Os números em amarelo destacam a quantidade de respondentes que apontaram extensão de uso menor e maior que 4.

Tabela 3 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de mensuração de custos nas decisões operacionais e estratégicas

Decisões Operacionais		Extensão de uso da Informação										
Porte	Info. Artefato	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4	
TOTAL	C. Absorção	3	0	1	10	8	14	22	0	4	44	
	C. Variável	4	0	4	5	9	11	24	1	9	44	
	C. Pleno	0	1	4	6	8	14	24	1	6	46	
	C. Throughput	7	2	5	5	2	16	20	1	15	38	
	ABC	6	2	4	5	6	17	16	2	14	39	
Decisões Estratégicas		Extensão de uso da Informação										
Porte	Info. Artefato	1	2	3	4	5	6	7	Não	<4	>4	
TOTAL	C. Absorção	3	1	1	6	7	17	23	0	5	47	
	C. Variável	6	1	1	6	10	11	22	1	9	43	
	C. Pleno	2	0	3	3	10	13	26	1	6	49	
	C. Throughput	8	2	6	4	4	13	19	2	18	36	
	ABC	7	2	4	4	10	12	17	2	15	39	

Fonte: Elaborada pelos autores

A análise dos resultados apresentados pela Tabela 3 indica que, agregando as respostas de todos os portes de empresas, a indisponibilidade e baixa utilização (<4) de uma informação de custos, os artefatos de Mensuração de Custos utilizados em menor intensidade pelos gestores para subsidiar suas decisões operacionais e estratégicas seriam o Custeio *Throughput* (15 e 18 respostas, respectivamente) e o ABC (14; 15), ao passo que os artefatos de Mensuração de Custos tidos como mais utilizados (>4) na tomada de decisões operacionais e estratégicas seriam o Custeio Pleno (46; 49) e o Custeio por Absorção (44; 47). Denota-se, ainda, que no máximo dois respondentes declaram não aplicar as técnicas de mensuração de custos.

## 5.2 Informações operacionais de custos

A próxima etapa da avaliação está relacionada à intensidade de uso das informações operacionais de custos, mensurada pelas questões de 06 a 13 do Bloco 1 do Questionário. Na Tabela 4 são apresentados os valores de média, mediana e variância dos dados obtidos para estas questões, agrupadas em razão do porte das organizações e do tipo de decisão.

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

Tabela 4 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Operacional de Custos

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

Fonte: Elaborada pelos autores

Na sequência, apresentam-se os dados obtidos sobre a utilidade das informações provenientes dos artefatos de GOC, agrupando-se todos os portes de empresas.

Pela análise dos dados tabulados na Tabela 5, observa-se a existência de informações de custos que não estariam sendo produzidas, e conseqüentemente não utilizadas em ambos os tipos de decisões, pelas empresas hoteleiras, em especial, destacam-se as informações ligadas ao Custo Máximo Permitido (7 empresas), Grau de Alavancagem Operacional (7 empresas), Margem de Segurança Operacional (4 e 5 empresas) e Margem de Contribuição (5 e 4 empresas).

Tabela 5 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de Gestão Operacional de Custos nas decisões operacionais e estratégicas

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

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

Fonte: Elaborado pelo Autor (2019)

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

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

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

Por fim, observa-se que, agregando-se as respostas que indicaram a indisponibilidade e baixa utilização (<4) de uma informação de custos, as informações operacionais de custo menos utilizadas pelos gestores em suas decisões operacionais estariam associadas às variáveis Grau

de Alavancagem Operacional (23 respostas), Custo Máximo Permitido (16), Margem de Segurança Operacional (15), Margem de Contribuição (14), e para suas decisões estratégicas as ligadas às variáveis Grau de Alavancagem Operacional (23), Margem de Segurança Operacional (16), Custo da Atividade (14), Custo Máximo Permitido (13).

Desta avaliação pode-se concluir que os artefatos de Análise custo-volume-lucro (parcialmente), Análise do Custo Padrão e ABC (apenas para decisões estratégicas), seriam os artefatos de GOC menos úteis às tomadas de decisão na perspectiva dos gestores hoteleiros.

Já as informações operacionais de custos tidas como mais úteis (>4) à tomada de decisões operacionais seriam aquelas relativas às variáveis Ponto de Equilíbrio (51), Participação dos Elementos de Custos (44) e Custo de Atividades (44), e às tomadas de decisões estratégicas, aquelas ligadas às variáveis Ponto de Equilíbrio (50) e Margem de Contribuição (43), sendo, portanto, consideradas a Análise Custo-Volume-Lucro (parcial) e o ABC como as mais úteis para as tomadas de decisões operacionais e estratégicas pelos gestores hoteleiros.

### 5.3 Informações estratégicas de custos

Por fim, apresentam-se os valores obtidos pelas questões de 14 a 26 do Bloco 1 do Questionário, as quais tinham como objetivo mensurar a utilidade das informações derivadas dos artefatos de GEC no processo de tomada de decisão dos gestores hoteleiros. Na Tabela 6 são apresentados os valores de média, mediana e variância das respostas obtidas nessas questões, segregados em razão do porte da empresa e do tipo de decisão a ser tomada.

Tabela 6 - Utilidade média das informações provenientes de artefatos de Gestão Estratégica de Custos

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

Fonte: Elaborada pelos autores

Conforme observado pela referida tabela, no geral, identifica-se uma leve tendência de menor utilidade das informações provenientes de artefatos da GEC em relação às informações fornecidas pelos artefatos dos outros grupos, evidenciada pela média obtida na linha geral (4,6 e 4,7), em relação à média da mesma linha das Tabelas 2 (5,4 e 5,4) e 4 (5,4 e 5,4). Tal diferença pode ser um indicador de um menor domínio, ou desconhecimento, por parte dos gestores sobre como desenvolver e utilizar dos artefatos e informações da GEC, tidas como mais modernas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a).

Na sequência deste item, apresentam-se os dados obtidos sobre a utilidade das informações provenientes dos artefatos de GEC, somando-se todos os portes de empresas dos respondentes em relação às variáveis investigadas, sendo os resultados dessa compilação apresentados pela Tabela 7.

Em linha com os achados de Chenhall and Langfield-Smith (1998a) e de Makrigiannakis and Soteriades (2007), é percebido pelos dados levantados nesta pesquisa um menor emprego de artefatos da GEC pelas empresas hoteleiras, sendo que os artefatos não seriam aplicados por ao menos 4 e no máximo 9 empresas da amostra. Comparando-se com os outros grupos de artefatos, verifica-se que os de Mensuração de Custos não seriam aplicados por no mínimo uma e no máximo duas empresas (Tabela 3), e os artefatos de GOC não são aplicados por no mínimo uma e no máximo 7 empresas investigadas.

Tabela 7 - Utilidade das informações provenientes dos artefatos de GEC nas decisões operacionais e estratégicas

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

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

Fonte: Elaborada pelos autores

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

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

De outra sorte, as informações dos artefatos de GEC tidas como mais úteis (>4) à tomada de decisões operacionais estão ligadas às variáveis de Índice de valor (43), Custo Máximo Admissível (40) e Atividades que (não) Agregam Valor (39), sendo as mesmas informações as três mais relevantes às tomadas de decisões estratégicas, com 45, 42 e 41 respostas, respectivamente; portanto, seriam considerados como mais úteis às tomadas de decisão os seguintes artefatos da GEC: Gestão do Custo Alvo e Gestão Baseada em Atividades.

## 6 Considerações finais

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

Ainda, evidencia-se por este estudo a presença de artefatos de Gestão de Custos que,

apesar de implementados nas empresas hoteleiras, não estariam sendo utilizados no processo decisório dos gestores destas organizações, fortalecendo o argumento de Harris (1995) de que os gestores hoteleiros se valeriam de seus conhecimentos prévios em suas tomadas de decisões em detrimento da utilização de informações de custos.

Outro aspecto interessante evidenciado na pesquisa é a percepção de uma menor utilidade média das informações provenientes de artefatos de GEC (4,6 e 4,7 numa escala de 1 a 7), em relação à utilidade das informações provenientes de artefatos de Mensuração de Custos e das provenientes de artefatos de GOC (média de 5,4 numa escala de 1 a 7), fato que deve ser investigado de forma mais profunda em pesquisas futuras.

Ainda, percebe-se uma tendência de maior utilidade da informação em razão do porte da empresa, observando-se que, via de regra, o valor médio da utilidade das informações de custos para as empresas de Médio e Grande porte é, ao menos, 5, numa escala de 1 a 7, superior ao valor médio da utilidade da mesma informação de custos para as empresas dos demais portes.

Como limitações desta pesquisa deve-se considerar que os resultados obtidos partem da avaliação pessoal dos gestores quanto a utilidade das informações, sujeitas portanto a viés do respondente, bem como que o número de respostas obtidas dos questionários não permite a generalização dos achados.

Entende-se que os achados desta pesquisa podem contribuir para os gestores hoteleiros basearem as decisões de design de seus sistemas de comunicações de informações gerenciais e para outras pesquisas em razão da abordagem empregada para investigação na pesquisa.

Com base nestes achados, entende-se que a pesquisa abre espaço para outras pesquisas focadas em investigar as razões pelas quais os artefatos observados teriam maior utilidade aos gestores hoteleiros.

## Referências

- ABBAS, K. et al. Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses. v. X, 2015.
- ADAMI, C. What is information? **Philosophical Transactions of the Royal Society A**, v. 374: 20150, 2016.
- AMERICAN HOTEL AND LODGING EDUCATIONAL INSTITUTE. **Uniform System of Accounts for the Lodging Industry**. 11th ed. ed. [s.l.] AHLEI, 2014.
- ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. **Accounting Horizons**, v. 23, n. 3, p. 289–305, 2009.
- BABICH, G. The Application of Information Theory to Accounting Reports: An Appraisal. **Abacus**, v. 11, n. 2, p. 172–181, 1975.
- BANATHY, B. A. An information typology for the understanding of social systems. **Systems Research and Behavioral Science**, v. 16, n. 6, p. 479–494, 1999.
- BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Evaluation of Management Control Systems in a Higher Education Institution with the Performance Management and Control. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 169–192, 2014.
- CARMO, V. B. DO; PONTES, C. C. C. Sistemas de informações gerenciais para programa de qualidade total em pequenas empresas da região de Campinas. **Ciência da Informação**, v. 28, n. 1, p. 49–58, 1999.
- CHAMBERS, R. L.; SKINNER, C. J. **Analysis of Survey Data**. Chichester, UK: John Wiley & Sons, Ltd, 2003.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243–264, 1998a.

- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practice: an australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 1–19, 1998b.
- COLLIER, P.; GREGORY, A. The practice of management accounting in hotel groups. In: **Accounting and Finance for the International Hospitality Industry**. [s.l: s.n.]. p. 137–159.
- FARIA, A. R.; TRIGUEIROS, D.; FERREIRA, L. Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Sector Hoteleiro do Algarve. **Tourism & Management Studies**, v. 8, n. 8, p. 100–107, 2012.
- FAYARD, D. et al. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 3, p. 168–187, 2012.
- GEORGIEV, D. Applying the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) for the Purposes of Financial and Management Accounting. **Izvestiya - Journal of University of Economics – Varna**, v. 60, p. 154–167, 2016.
- GORINI, A. P. F.; MENDES, E. DA F. Setor de Turismo no Brasil: segmento de hotelaria. **BNDS Setorial**, v. 22, n. set, p. 111–150, 2005.
- HARRIS, P. J. A development strategy for the hospitality operations management curriculum. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 7, p. 29–32, 1995.
- HARRIS, P. J.; BROWN, J. B. Research and development in hospitality accounting and financial management. **International Journal of Hospitality Management**, v. 17, n. 2, p. 161–182, 1998.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; RAJAN, M. V. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 5. ed. [s.l: s.n.].
- LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 204–228, 2008.
- LEITÃO, C. R. S.; SILVA, J. D. G. DA. Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: Uma Pesquisa no Setor Hoteleiro do Nordeste Brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 25–43, 2006.
- LIMA, G. A. S. F. DE; EGITO, M. O. T. DO; SILVA, J. D. G. DA. Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. unico, p. 106–115, 2004.
- LUNKES, R. J. Informações de Custos : um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis - SC. **Turismo em Análise**, v. 20, n. 2, p. 345–368, 2009.
- MADER, R.; CUNTO, K. DI; GUICHARDO, G. **Hotelaria em números: Brasil 2017**. São Paulo: [s.n.].
- MAHAMA, H.; CHENG, M. M. The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. **Behavioral Research in Accounting**, v. 25, n. 1, p. 89–114, 2013.
- MAKRIGIANNAKIS, G.; SOTERIADES, M. Management Accounting in the Hotel Business. **International Journal of Hospitality & Tourism Administration**, v. 8, n. 4, p. 47–76, 2007.
- MARCONI, M. DE A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAROTTI, J. et al. Amostragem em pesquisa clínica: tamanho da amostra sampling in clinical research: sample's size. v. 20, n. 2, p. 186–194, 2008.

- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2ª ed. São Paulo: [s.n.].
- MAZZIONI, S.; KLANN, R. C. Aspects of the quality of accounting in the international context. **Review of Business Management**, v. 20, n. 1, p. 92–111, 2018.
- MCMANUS, L. Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. **International Journal of Hospitality Management**, v. 33, n. 1, p. 140–152, jun. 2013.
- MINISTÉRIO DO TURISMO DO BRASIL (MTUR). **CadasTur (3ºsem.)**. Disponível em: <<http://dados.turismo.gov.br/cadastur>>.
- PARK, K.; JANG, S. (SHAWN). Hospitality finance and managerial accounting research. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 26, n. 5, p. 751–777, 8 jul. 2014.
- PAVLATOS, O. An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 27, n. 5, p. 756–767, 2015.
- PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Cost accounting in greek hotel enterprises: an empirical approach. **TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism**, v. 2, n. 2, p. 39–59, 2007.
- PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81–98, 2009.
- QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 5, n. 10, p. 121–143, 2007.
- RODRIGUES, L. A. et al. Contabilidade de custos como uma ferramenta gerencial aplicada a atividade hoteleira: estudo de caso aplicado a um hotel situado na região das missões - RS. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 4, n. 2, p. 384–400, 2014.
- RUTHERFORD, D. **Hotel: gerenciamento e operações**. 2ª ed. São Paulo: Roca, 2004.
- SEVIM, A.; KORKMAZ, E. Cost Management Practices in the Hospitality Industry : The Case of the Turkish Hotel Industry. **International Journal of Arts and Commerce**, v. 3, n. 9, p. 159–167, 2014.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. Strategic cost management -The new tool for competitive advantage. In: **Free Press**. [s.l: s.n.]. p. 271.
- SHANNON, C. E. A mathematical theory of communication. **The Bell System Technical Journal**, v. 27, p. 379–423, 1948.
- SHOEMAKER, P. J.; TANKARD JR., J. W.; LASORSA, D. L. **How to build social science theories**. Thousand Oaks, CA: SAGE, 2004.
- SOUZA, G. E.; ANZILAGO, M.; BEUREN, I. M. Efeito da Percepção Habilitante dos Sistemas de Custeio pelos Gestores no Desempenho de suas Tarefas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 20, n. 3, p. 416–441, 2017.
- STRUCKAS FILHO, C. S. **O que é informação contábil ? Uma contribuição quanto à aplicabilidade da Teoria da Informação no âmbito da Contabilidade Gerencial**. XXV Congresso Brasileiro de Custos. Anais.Vitória/ES: 2018
- VIEIRA, W. Q.; SOUZA, M. J. B. DE. Gestão de Custos nos Hotéis de Lazer da Região Sul do Brasil. **Turismo - Visão e Ação**, v. 7, n. 3, p. 427–438, 2005.