

A GESTÃO DE CUSTOS INTERROGACIONAIS NA REDE HOTELEIRA DE FOZ DO IGUAÇU, PR

JOSÉ ANTONIO CESCO, ANTONIO CARLOS BRUNOZI JUNIOR, LIDIANE DOS SANTOS SILVA.

RESUMO - O estudo aborda as principais características do setor hoteleiro, sua estrutura de capital e modelo de gestão, bem como os níveis de conhecimentos dos gestores de hotéis, quanto às relações interorganizacionais (RIOs) e à Gestão de Custos Interorganizacional (GCIs). A pesquisa foi realizada na rede hoteleira da cidade de Foz do Iguaçu. De uma população de 112 hotéis, a amostra é composta por 37 hotéis, o que representa 33,00% da população, e a coleta de dados realizou-se através da aplicação de um questionário estruturado. Os resultados evidenciam que as empresas hotelarias pesquisadas enquadram-se nos diversos tipos de redes e que os gestores têm conhecimentos sobre as RIOs e as GCIs, os quais possibilitam aos mesmos habilidades para atuar e/ou desenvolver processos nas Relações Interorganizacionais e na Gestão de Custos Interorganizacional e com isto obter vantagem competitiva. Os resultados evidenciam também que as RIOs e as GCIs não possuem papel representativo no segmento de hotelaria de Foz do Iguaçu..

PALAVRAS-CHAVE - Relações Interorganizacionais; Gestão de Custos Interorganizacional; Hotelaria; Custos.

I. INTRODUÇÃO

O relatório anual da Organização Mundial do Turismo [28] aponta que com a crescente abertura de destinos em todo o mundo, o investimento em turismo tem sido um fator chave do progresso socioeconômico de várias nações. Durante as seis últimas décadas o turismo mundial tem experimentado uma expansão contínua e diversificada, convertendo-se num dos setores econômicos de maior envergadura e crescimento no âmbito mundial.

Dos destinos tradicionais na Europa e América do Norte, têm-se somados muitos outros e, apesar das crises econômicas mundiais, tem ocorrido um crescimento ininterrupto, evoluiu-se dos 25 milhões de turistas em 1950, para quase 1,1 bilhão em 2013 [28]. Ainda segundo [28], há uma previsão de crescimento entre 2010 a 2030 de 4,4% ao ano para os países emergentes (caso do Brasil) e de 2,2% para os países desenvolvidos, elevando assim dos 47% em 2013 para 57% em 2030 a participação dos países emergentes no mercado de turismo. Isso aumenta a competição entre destinos na captação de turistas.

Diante desse cenário, é importante ao segmento de hotelaria buscar a alta rentabilidade e desempenho por meio de uma eficiente e desenvolvida estratégia competitiva. No entanto, é uma tarefa difícil para muitos hoteleiros, pois essa indústria está mudando drasticamente face à intensa concorrência, do aumento na sofisticação dos clientes e dos

avanços tecnológicos [36].

Harrison [24] propõe alguns questionamentos para o desenvolvimento estratégico de um hotel antes de implementar qualquer estratégia competitiva: (a) como pode o hotel tirar proveito das mudanças que estão ocorrendo na indústria? (b) existem recursos ou capacidades que o hotel poderia desenvolver para alcançar vantagens competitivas?

A possibilidade da inserção, principalmente, de pequenos e médios hotéis numa rede (bandeira), otimiza e reduz seu custo operacional em diversos pontos, tais como: propaganda e publicidade, estrutura de captação de clientes, procedimentos de reserva, etc. [32]. No setor hoteleiro, como em qualquer outro setor, ter um gestor ou uma gestão que além do custo estratégico, tenha conhecimento das Relações Interorganizacionais (RIO) e da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCIs) pode propiciar vantagem competitiva a empresa.

O desenvolvimento dos recursos humanos faz a diferença no alto desempenho, e podem até ser mais críticos na indústria da hospitalidade [9]. Sharma e Upneja [31] indicaram que o desempenho financeiro das operações do hotel é crucialmente dependente da educação formal e da capacitação técnica dos funcionários da linha de frente.

Para SindHotéis [32] a indústria hoteleira de Foz do Iguaçu é ainda um segmento fechado, que aos poucos vai aderindo a formação de redes de empresas e empresas em rede. A che-

gada de grandes grupos do setor tem propiciado uma agitação neste mercado. Com tecnologias cada vez mais a serviço principalmente do cliente, a competitividade tem aumentado independentemente do tipo ou poder de compra do cliente. As empresas hoteleiras sabem que além de seus serviços, elas estão ligadas e/ou dependem de outras empresas, como por exemplo, as empresas de transporte. Assim seus gestores devem estar cientes da necessidade de conhecimento das RIOS e das GCIs.

Diante do exposto, indaga-se: **Nas Relações Interorganizacionais quais são os conhecimentos e habilidades dos gestores hoteleiros nos processos de Gestão de Custos?** Dada essa questão de pesquisa, o objetivo do estudo é identificar o grau de conhecimento dos gestores das empresas hoteleiras estabelecidas na cidade de Foz do Iguaçu, PR sobre a ótica da gestão de custos interorganizacionais.

Justifica-se esse estudo na ótica acadêmica sob a Teoria das Restrições - TOC [20], [22], em que conhecer os custos e desenvolvê-los é uma forma de otimizar a eficiência organizacional.

No contexto do estudo, a rede hoteleira de Foz do Iguaçu tem experimentado ao longo dos últimos anos um crescimento na oferta de leitos através da expansão de empresas já instaladas na cidade. Tem ocorrido a chegada de grandes redes com unidades próprias ou através de franquias (bandeiras), elevando a competitividade entre as empresas. Entre 2000 a 2014 houve um acréscimo de aproximadamente 17%, saindo das 7.724 para 9.024 unidades habitacionais e com uma previsão de uma nova elevação de 5% até o ano de 2016 em relação a 2014 [32].

A média geral das diárias é considerada baixa pelo setor, reflexo do grande número de hotéis de categoria supereconômica e econômica e de uma alta sensibilidade do preço por parte da demanda nesses segmentos. Em 2013, a diária média do mercado foi de R\$ 146,00. O crescimento histórico das diárias foi abaixo do crescimento observado em geral no país, 6% ao ano entre 2009 e 2013, comparado a mercados como São Paulo (12%) e Rio de Janeiro (14%), [32].

Adicionalmente à perspectiva anterior, esta pesquisa se justifica pela importância que a gestão de custos interorganizacionais tem alcançado no meio acadêmico e na construção da literatura sobre o tema, bem como da sua relevância quanto aos aspectos práticos no âmbito profissional, pois, estudos sobre a gestão de custos interorganizacionais na área de serviços ainda não estão devidamente consubstanciados.

Além desta introdução o trabalho está composto pelo referencial teórico sobre o tema, dos procedimentos metodológicos, da análise dos dados e conclusão. A lista das referências pesquisadas encerra o conteúdo.

II. REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura está ordenada de forma que primeiro se discute as formas e os aspectos que motivam as relações interorganizacionais e na sequência como as organizações tratam e evoluem na gestão de custos nos relacionamentos.

A. RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS RIOS

As relações interorganizacionais, são transações relativamente constantes com fluxos e ligações que ocorrem entre e no meio de uma ou mais organizações em seus ambientes. Estes relacionamentos formam as redes, nas quais a organização está inserida, independentemente do tipo de relacionamento que uma organização mantém com outra [26]. Rede representa um tipo específico de relação entre um conjunto de pessoas, objetos ou eventos. Este conjunto de pessoas, objetos ou eventos dos quais a rede é composta podem ser chamados de “atores” ou “nós” [26].

As redes são uma forma organizacional, que surgiu a partir da adaptação das organizações industriais, para fazer frente à incerteza causada pelo ritmo das mudanças [7]. Gulati et al. [23] conceituam redes como os relacionamentos entre organizações, tanto horizontais quanto verticais (com fornecedores, competidores, clientes e outros parceiros), incluindo os relacionamentos com outras indústrias e países. Duas organizações inseridas na rede podem através do relacionamento se tornar parceiras, situação em que se tenta construir relacionamentos de longo prazo entre organizações que optam por trabalhar em conjunto [26]. De acordo com Veludo et al. [37], espera-se da parceria, o desenvolvimento de capacidades complementares, como o compartilhamento de informações e que o planejamento em conjunto ocorra de maneira mais comum que o usual.

Balestrin e Verschoore [4] destacam os propósitos da cooperação interorganizacional, são: (1) permitir uma adequação ao ambiente competitivo numa estrutura dinâmica sustentada por ações uniformes, porém descentralizada, (2) possibilitem ganhos de escala com a relação, e que (3) as empresas envolvidas não percam a flexibilidade. Isto com o principal intuito de: (a) adquirir recursos; (b) reduzir a incerteza; (c) aumentar a legitimidade; (d) atingir metas coletivas. Pesquisadores do tema estratégias de negócios têm argumentado que os laços interorganizacionais, como alianças estratégicas, joint-venture e parcerias de longo prazo (comprador/fornecedor) são veículos que fornecem uma empresa com acesso à informação, recursos, mercados e tecnologias, com vantagens de aprendizagem, de escala, de economias de escopo, e permitem que as empresas alcancem objetivos estratégicos, tais como a partilha de riscos e etapas da cadeia de valor da terceirização e funções organizacionais [23].

Na Figura 1 Dacin, Reid e Ring [10] apresentam os principais tipos de relações interorganizacionais,

As RIOS ocorrem e se formam por razões, condições e elementos diversos que surgem no ambiente. Para Cooper e Slagmulder [9] há três tipos de redes: 1ª) Unido (tirania), quando uma empresa tem mais poder (na maioria das vezes, a empresa que vende o produto final para o cliente). A Rede opera para apoiar a empresa dominante. Protocolos desenvolvidos de cima para baixo; 2ª) Barão, situação em que várias empresas estão em posições de poder. Poder é reduzido em comparação com a única empresa de um reino. Barões dominam a negociação de protocolos e; 3ª) Republica, quando nenhuma empresa é mais poderosa que a outra. Empresas

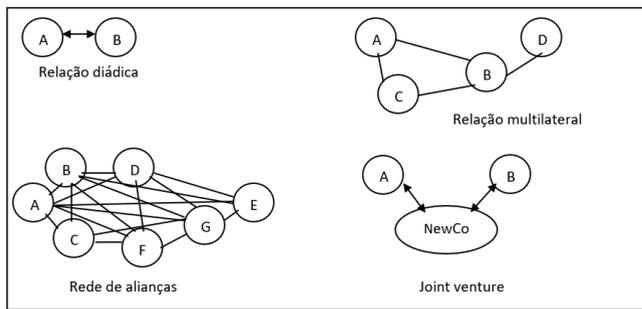


Figura 1. Tipos de relações entre empresas.
Fonte: Dacin, Reid e Ring [10]

com protocolos mutuamente acordados, sem imposição por parte de um ou mais integrante da rede.

B. GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS GCI

Nas pesquisas em contabilidade gerencial dois temas principais têm dominado estas pesquisas. Primeiro, as decisões das organizações a respeito de se fazer ou comprar um produto ou serviço (a decisão fronteira) [38], e segundo as relações que prevalecem entre os fornecedores e compradores são as oportunidades de redução de custos atuais (o arranjo relacional) [7].

Estes estudos despertaram significativo interesse nos últimos anos como resposta às mudanças que vem ocorrendo na estrutura produtiva e na organização da produção, tais como: A rápida expansão no número de distritos industriais; arranjos produtivos locais; alianças, parcerias (tecnológicas ou não); e Joint Venture entre empresas [23].

Essas relações representam formas híbridas de governança que permitem às organizações obter acesso a tecnologias, competências e economias de escala e escopo de parceiros comerciais de maneira mais eficiente do que é possível, quer através de operações de comprimento dos braços ou através da integração vertical [7].

A GCI pode estabelecer uma abordagem ampla e estratégica para as organizações, as quais podem obter vantagens competitivas através da cooperação e colaboração e com isto promoverem economias, alavancar operações e resultados. Segundo Cooper e Slagmulder [9], a GCI é um método para aumentar a rentabilidade através da gestão e redução de custos em toda a suas dimensões, através da coordenação e cooperação entre as organizações em uma rede de fornecedores, com o objetivo de identificar as formas de minimizar os custos e, assim, aumentar os lucros através de trabalho em equipe. Ainda para Cooper e Slagmulder [9], a GCI é uma prática avançada na gestão de custos, com um perfil colaborativo e ênfase não apenas na redução de custos dos produtos, mas, sobretudo, no aumento do valor dos negócios e rentabilidade dos produtos.

A integração entre empresas que atuam em conjunto provoca a necessidade de uma gestão de custos mais ampla, devido a necessidade de se encontrar meios para coordenar e compartilhar informações e isto tem estimulado os rela-

cionamentos interorganizacionais a se desenvolverem com maior nível de interdependência entre as empresas [1]. Para Souza e Rocha [34] a GCI é “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”. Desta forma ao praticar a GCI elas ampliam seu relacionamento e passam a compartilhar informações relativas a custos através da abertura de seus livros contábeis. Segundo Souza [33] há cinco principais fatores condicionantes da GCI, os tipos de cadeia; produtos; componentes; níveis de relacionamento e mecanismos.

Shank e Govindarajan [30] destacam que as empresas devem ser observadas como parte de uma cadeia global. Neste sentido, é preciso considerar que o valor é gerado ao longo de várias empresas, e não necessariamente em apenas uma. Isto faz sentido uma vez que o estudo da cadeia de valor no âmbito da GCI é o que descreve melhor as relações interorganizacionais, e pode oferecer um panorama relevante para aprimorar a gestão das empresas. Dubois [11] sustenta que a GCI deve abranger toda a cadeia de suprimento, criando assim uma sinergia sobre os membros da cadeia com o objetivo de reduzir custos e de propiciar o encontro de soluções através de ações coordenadas entre as empresas da cadeia, o que não seria possível se as empresas independentemente tentassem reduzir seus custos.

Sob a ótica da GCI, as empresas aprimoram técnicas de gestão custos, tais como: Custo Alvo, Engenharia de Valor e os sistemas de Gestão de Custos Interorganizacionais. Esses sistemas reconhecem que a maior parte dos custos de um produto é criada no início de sua elaboração. Nesta fase, priorizam-se os conceitos de: Engenharia de Valor, a Funcionalidade-Preço-Qualidade (FPQ), trade-off, e Investigação de Custos Interorganizacionais (ICI) [17]. Assim os principais aspectos da GCI estão ligados a uma melhoria na concepção do produto, na melhoria da eficiência nos processos de fabricação, e no aumento da eficiência da interface entre compradores e vendedores [9].

Para Aguiar et al. [2] no ambiente em que se insere o GCI, há dois tipos de relações, por um lado as relações enxutas entre comprador/fornecedor e de outro - às relações entre fornecedores. Ainda segundo estes autores a construção de relacionamentos de interdependência entre as entidades que compõem estas relações só é possível a partir da criação de um nível significativo de estabilidade, cooperação e compartilhamento dos benefícios adquiridos no processo da GCI. Como apresenta-se na Figura 2 as fases do processo de gestão de custos interorganizacionais em que o objetivo é reduzir custos e aumentar valor e não simplesmente calcular os custos.

Na GCI, outro importante instrumento nas relações entre compradores e fornecedores é a Open-Book Accounting (OBA). Na OBA o intercâmbio de informações requer um nível de confiança associado mais à uma relação de longo prazo. De acordo com Kajuter e Kulmala [27] a OBA é caracterizado como um instrumento de melhoria da eficiência dos custos da cadeia de valor e como uma ferramenta para



Figura 2. Processo de gestão de custos interorganizacionais
Fonte: Cooper e Slagmulder [9].

construção de confiança nos relacionamentos entre cliente e fornecedor.

No entanto, a divulgação de dados de custos implica para o fornecedor o risco de que o comprador use os dados durante as negociações de preço para pressionar a margem de lucro do fornecedor [39]. Segundo Enz [16], na indústria hoteleira estes riscos, decorrem do erro na implementação da estratégia para uma relação com um curto período de tempo, em que os hoteleiros se tornam oportunista, aproveitando todas as possibilidades levantadas pelo ambiente. Enquanto que uma abordagem verdadeiramente estratégica seria levar em consideração outros fatores que impactam sobre o desempenho do hotel. As práticas da OBA podem ser diferenciadas em relação às fronteiras de abertura, ou seja, se a divulgação de dados de custo ocorre em uma relação comprador fornecedor diádica ou em toda a rede [39].

III. METODOLOGIA

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, com a utilização de um questionário estruturado via survey como método para o desenvolvimento da coleta, tabulação e análise dos dados.

A. POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população é constituída por empresas que possuem atividades econômicas de serviços de hospedagem na cidade de Foz do Iguaçu, PR. De acordo com a classificação do Ministério do Turismo do Brasil, os meios de hospedagem no Brasil possuem as seguintes nomenclaturas: Hotel; Resort; Hotel Fazenda; Cama e Café; Hotel Histórico; Pousada e Flat.

Além destas nomenclaturas, para cada tipo (nível) de serviço oferecido há uma classificação que pode variar na forma de apresentação de acordo com a região do Brasil em que a empresa esteja atuando. Assim, têm os meios de hospedagem classificados, como: Simples (uma estrela); Econômico (duas estrelas); Turístico (três estrelas); Superior (quatro estrelas); Luxo (cinco estrelas) e Luxo Superior (cinco estrelas LS). Basicamente para enquadrar-se no número específico de estrelas, os meios de hospedagem devem preencher os requisitos mínimos necessários recomendados pelo Ministério do Turismo do Brasil.

De uma população de 112 hotéis a amostra deste estudo é composta por 37 hotéis, o que representa 33% da população.

Esta amostra contempla todos os níveis de classificação caracterizados anteriormente. Ainda é relevante destacar que, Foz do Iguaçu com mais de 21.900 leitos é o 5º maior município brasileiro em número de leitos, atrás de São Paulo com 40 mil, Salvador com 30 mil, Rio de Janeiro com 27 mil e Florianópolis com 26,2 mil leitos (dados de 2012 da Associação Brasileira de Hotéis).

B. COLETA DE DADOS

O método de pesquisa utilizado foi uma survey via questionário. Fink [19] descreve que o método de pesquisa survey pode ser utilizado quando o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população e quando se faz uso de um instrumento predefinido. A survey é apropriada quando se deseja responder questões do tipo: “o quê?”, “por quê?”, “como?” e “quanto?”, ou seja, quando o foco de interesse é sobre “o que está acontecendo” ou “como” e “por que isso está acontecendo” [19].

Segundo Pinsonneault & Kraemer [29] este estudo pode ser classificado quanto ao seu propósito em descritiva, pois se busca identificar quais situações, eventos, atitudes ou opiniões estão manifestos em uma população. Descreve a distribuição de algum fenômeno na população ou entre os subgrupos da população ou, ainda, faz uma comparação entre essas distribuições.

O questionário foi desenvolvido em três partes, sendo as duas primeiras distintas da terceira. A 1ª parte é composta por 18 questões de múltipla escolha e tem como objetivo a coleta de dados gerais das empresas participantes da amostra. A 2ª parte é composta por 12 questões de múltipla escolha e uma questão aberta e tem como objetivo a coleta de dados referentes ao enquadramento das empresas respondentes ao objeto do estudo. A 3ª parte é composta de 10 questões com escalas Likert de 7 pontos e tem como objetivo estabelecer o grau de conhecimento do respondente acerca do objeto do estudo.

Nessa 3ª fase a delimitação da escala Likert de 7 representou respostas de 1 a 7, sendo que 1 equivale a desconhecimento ou discordância total e 7 equivale a conhecimento pleno e concordância total e tem como objetivo estabelecer o grau de conhecimento do respondente acerca do objeto do estudo. Assim, foram considerados como desconhecimento ou discordância as respostas assinaladas em 1 e 2 da escala. Conhecimento ou concordância parcial as respostas assinaladas em 3, 4 e 5 da escala e conhecimento ou concordância plena as respostas assinaladas em 6 e 7 na escala.

A elaboração do instrumento e o seu refinamento constituem as duas fases que devem ser consideradas para a validação do conteúdo [25]. O questionário foi analisado para validação por um grupo de 3 pesquisadores colaboradores e foi validado através de pré-testes com dois gestores de hotéis.

A coleta de dados se deu por meio eletrônico via email, enviado através do Sindhoteis e pela coleta direta nas empresas, uma vez que o índice de retorno via email ficou aquém do esperado. De posse dos dados da aplicação dos 37 questionários (3 por meio eletrônico e 34 mediante contato

peçoal direto), procedeu-se a tabulação das respostas no software Microsoft Excel 2007®. Tabulado os dados oriundos do questionário, procedeu-se a análise dos resultados.

IV. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados da coleta, bem como, a análise dos dados apresentados na sequência tem como premissa a literatura apresentada neste estudo.

A. ANÁLISE DO PERFIL DAS EMPRESAS HOTELEIRAS

Na primeira parte do questionário da pesquisa buscou-se conhecer de que forma a empresa era constituída. Das 37 empresas respondentes 5 são constituídas sob a forma de sociedade empresária individual e 32 sob a forma de sociedade empresária limitada, não foi observado nenhuma empresa sob a forma de S/A. Quanto ao porte, seguindo critério da Receita Federal do Brasil (2014), 14 são classificadas como microempresas (faturamento anual até R\$360.000,00); 16 são empresas de pequeno porte (faturamento anual de R\$ 360.000,00 até 3.600.000,00); e 7 são classificadas como média empresa (faturamento anual de 3.600.000,00 até R\$ 48.000.000,00).

Em relação ao controle de capital, 29 dos 37 respondentes declararam que o controle é familiar e concentrado (controle nas mãos de um único sócio/acionista) e 08 dos 37 respondentes declararam que o controle não é familiar, mas é concentrado. No quesito modelo de gestão 14 dos 37 respondentes afirmam que a gestão é familiar não profissional; 12 dos 37 respondentes afirmam que a gestão é familiar profissional e 11 dos 37 respondentes afirmam que a gestão é realizada por profissional não familiar.

Observa-se que a maioria das empresas hoteleiras pesquisadas (86%) é constituída sob a forma de sociedade empresária limitada, forma mais comum e usual de constituição de empresas no Brasil e 81% são micro e pequenas empresas. Isto está alinhado aos resultados encontrados quanto ao controle de capital, em que 78% delas são familiares e concentradas. Já na gestão há um equilíbrio, embora o quesito “familiar” represente 70% das observações. Os dados referentes à classificação do porte do hotel, de acordo com a Embratur [12], bem como, o número de unidades habitacionais, número de leitos e a taxa média de ocupação no ano de 2013 estão na Tabela 1.

Quanto à classificação, destaca-se a classe turística com 43% das observações, isto é condizente com a vocação da cidade de Foz do Iguaçu, pelos seus atrativos (Cataratas do Iguaçu, Usina de Itaipu, Paraguai e Argentina) [12]. Quanto ao número de unidades habitacionais, prevalecem os pequenos (32%) e médios hotéis (35%), com este segmento tendo em conjunto 67% das observações, refletindo-se na mesma proporção ao número de leitos.

Em relação à taxa de ocupação, 40% da amostra apresentou até 50% de ocupação em 2013, número este expressivo de observações com baixa taxa de ocupação. Importante salientar que, 20% das empresas entrevistadas não forneceram a taxa de ocupação, alegando ser esta uma informação

Tabela 1. Classificação, unidades/leitos habitacionais e ocupação média.

Classificação do Hotel	obs	%	Número Unidades Habitacionais	obs	%
Simple (*)	3	8,11	Até 50 UH	12	32,43
Econômico (**)	9	24,32	De 51 a 100 UH	13	35,14
Turístico (***)	16	43,24	De 101 a 150 UH	5	13,51
Superior (****)	5	13,51	De 151 a 200 UH	4	10,81
Luxo (*****)	4	10,81	Mais de 200 UH	3	8,11
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>	<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>
Número de Leitos	obs	%	Taxa Média de Ocupação em 2013	obs	%
Até 50 leitos	13	35,14	Até 50 %	15	40,54
De 51 a 150 leitos	12	32,43	De 51 a 60 %	9	24,32
De 151 a 250 leitos	5	13,51	De 61 a 70 %	4	10,81
De 251 a 350 leitos	4	10,81	De 71 a 80 %	2	5,41
Mais de 350 leitos	3	8,11	Dado não disponível	7	18,92
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>	<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>

estratégica da empresa. Na Tabela 2, apresentam-se o custo e receita média por unidade habitacional (UH), o número médio de empregados, bem como de que forma é a realizada a contabilidade.

Os dados referentes ao custo médio e a receita média por UH, ficaram comprometidos face à alegação de que esta é uma informação estratégica. Questionados o porquê desta posição, já que este estudo não irá apresentar nomes de respondentes e de empresas, (62%) declararam que omitiram a informação para não fornecer dados a seus concorrentes.

Em relação ao quadro de pessoal (38%), tem até 20 empregados e (30%) tem de 21 a 40 empregados. Isto também se reflete na estrutura de contabilidade das empresas, em que 78% delas é realizada por parceiro e 70% é realizada fora da empresa (escritório de contabilidade). Não possuir a contabilidade dentro da empresa é um fator que tende a dificultar a ação do gestor, uma vez que a informação necessária a tomada de decisão dificilmente chega em tempo real ao gestor.

Na sequência a Tabela 3 apresenta se a empresa é constituída por uma entidade única, ou se possui mais de uma unidade e se é uma rede de empresas ou uma empresa em rede.

Em sua maioria, as empresas pesquisadas são uma única

Tabela 2. Custo e receita média, empregados e contabilidade.

Custo Médio por UH em 2013	obs	%	Receita Média por UH em 2013	obs	%
Até R\$ 50,00	7	18,92	Até R\$ 80,00	3	8,11
De R\$51,00 a R\$100,00	9	24,32	De R\$81,00 a R\$150,00	6	16,22
De R\$101,00 a R\$150,00	6	16,22	De R\$151,00 a R\$220,00	4	10,81
De R\$151,00 a R\$200,00	1	2,70	De R\$221,00 a R\$300,00	1	2,70
Dados não disponíveis	14	37,84	Dados não disponíveis	23	62,16
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100,00</i>	<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100,00</i>
Número Médio Empregados	obs	%	A Contabilidade é:	obs	%
Até 20 empregados	14	37,84	Própria na unidade	5	13,51
De 21 a 40 empregados	11	29,73	Própria fora unidade	3	8,11
De 41 a 60 empregados	5	13,51	Terceirizada - Interna	3	8,11
De 61 a 100 empregados	4	10,81	Terceirizada - externa	26	70,27
Acima de 100 empregados	3	8,11	-	-	-
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>	<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>

Tabela 3. Estrutura da empresa em relação à unidade.

A Empresa é uma unidade:	obs	%	Se mais de uma unidade	obs	%
Única	31	83,78	Rede de empresa própria	4	66,67
Mais de uma unidade	6	16,22	Empresa em rede (bandeira)	2	33,33
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>	<i>Total das observações</i>	<i>6</i>	<i>100</i>

unidade (84%), e apenas (16%) são mais de uma unidade, destas (67%) são rede própria e (33%) são empresas em rede. Segundo o [32] o aparecimento de empresas em rede é recente na cidade de Foz do Iguaçu, tendo seu início em meados dos anos 2000. Para finalizar a primeira etapa da pesquisa, na Figura 3 observa-se se a empresa possui os

mecanismos básicos de controle.

Mecanismos de Controle	Sim	%	Não	%	obs
A empresa possui departamento de compras	33	89,19	4	10,81	37
A empresa possui departamento de controle interno	28	75,68	9	24,32	37
A empresa possui auditoria interna	8	21,62	29	78,38	37
A empresa se submete a auditoria externa	4	10,81	33	89,19	37

Figura 3. Mecanismos de controle.

Da amostra, apenas (11%) não possui departamento de compras, (24%), não tem controle interno, (21%), possuem auditoria interna e apenas (11%) se submetem a auditoria externa. Isto se justifica pelo que foi apresentado na Tabela 2, pois como mais de 70% dos hotéis objeto desta pesquisa tem sua contabilidade realizada fora da empresa, fica evidente a dificuldade de acompanhamento e gestão.

O controle interno nos hotéis é operacional e somente a auditoria interna e externa é operacional e financeira. Dos resultados desta etapa da pesquisa, destaca-se o elevado grau da gestão familiar, dos procedimentos contábeis serem realizados fora da empresa e pelo baixo número de hotéis que possuem auditoria, tanto interna quanto externa, fatos que devem refletir na GCI.

B. ANÁLISE DA GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAL

Na segunda etapa da pesquisa procurou-se posicionar a empresa quanto a RIO, bem como quanto a GCI, com o objetivo de conhecer se a empresa internaliza (faz) ou externaliza parte das etapas e processos (compra). Na Tabela 4 apresenta-se o resultado das empresas hoteleiras de Foz do Iguaçu.

Tabela 4. Produtos e Serviços

Quanto aos Serviços abaixo eles são:	Internos	%	Externos	%	Livre escolha	%
Lavanderia	34	91,89	3	8,11	-	-
Restaurante (café da manhã, almoço, Jantar, room service)	35	94,59	2	5,41	-	-
Translado (aeroporto passeios turísticos, etc.) A agência é:	0	0,00	0	0,00	37	100

Das atividades ligadas ao serviço de hospedagem nos hotéis, os de lavanderia e de restaurante são os mais importantes. Nesta pesquisa (92%) as empresas desenvolvem os serviços de lavanderia e (95%) os serviços de restaurante internamente, sendo, portanto muito baixo o número de realização dessas atividades externamente (terceiros).

Nos serviços de traslado, o serviço é terceirizado, porém a escolha é feita por demanda e na maioria das vezes quando o cliente chega ao hotel ele já tem este serviço contratado. Não

estão inseridos aqui os serviços de contabilidade, porque não está ligado diretamente à atividade principal do hotel, mas sim como um instrumento de apoio a gestão.

Em relação ao processo de compra de insumos e/ou bens duráveis nas Tabelas 5 e 6 apresentam-se os meios e os procedimentos mais usuais dos hotéis.

Tabela 5. Procedimentos no processo de compra

Procedimento no processo de compra de insumos e/ou bens	obs	%
-Faz cotação e compra pelo menor preço, independente da qualidade.	0	0,00
-Faz cotação e compra pela melhor relação preço/qualidade.	31	83,78
-Chama o fornecedor para negociar, expõe a sua necessidade e somente após conhecer os argumentos do fornecedor quanto a qualidade e preço e que define a compra.	6	16,22
-Chama mais de um fornecedor e faz leilão pelo menor preço.	0	0,00
-Chama mais de um fornecedor para negociar, e individualmente expõe a sua necessidade e somente após conhecer os argumentos dos fornecedores quanto a qualidade e preço e que define a compra	0	0,00
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>

Nos procedimentos de compras, (84%) dos hotéis pesquisados, tem uma relação top to down com seus fornecedores e apenas (16%), tem esta relação um pouco mais colaborativa. A Tabela 6 trata do processo de acompanhamento da cadeia de suprimento.

Tabela 6. Processo de compra/entrega/estocagem/consumo.

No processo de compras de insumos e/ou bens duráveis sua empresa:	obs	%
-Acompanha o processo de produção/entrega/estocagem/consumo.	6	16,22
-Acompanha somente o processo de entrega/estocagem	22	59,46
-Acompanha o processo de consumo.	9	24,32
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>

Os dados da Tabela 6 corroboram com os resultados da Tabela 5, pois (59%) dos entrevistados afirmam que acompanham somente o processo de entrega e estocagem, e os mesmos (16%) que possuem uma relação maior com seus fornecedores, são os que acompanham o processo desde a sua produção. Um dado incoerente está em relação a quem somente (24%) acompanham o consumo, já que (76%) informaram que possuíam um controle interno.

Os dados referentes aos procedimentos adotados para a formação de parcerias na composição de custos do terceirizado são apresentados nas Tabelas 7 e 8.

Tabela 7. Processo de formação de parceria.

Se a sua empresa possui algum tipo de serviço externalizado como é o procedimento de formação custos.	obs	%
-Seu parceiro informa todos os seus custos para a composição do preço final evidenciando seu ganho (há a abertura total dos custos do parceiro).	8	21,62
-Seu parceiro informa somente os principais custos e evidencia seu ganho (há a abertura parcial dos custos do parceiro).	6	16,22
-Seu parceiro não informa seus custos, apenas lhe passa os custos praticados pela concorrência (não há a abertura dos custos do parceiro).	4	10,81
-É a sua empresa que impõe o valor a ser pago pelo serviço do parceiro	19	51,35
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100,00</i>

No processo de formação de parceria (43%) tem como base os preceitos da teoria de custos de transação, isto está coerente com os achados de Dacin et al [10], com suas visões críticas para aumentar seus entendimentos sobre decisões de seleção de parceiros. Dado interessante é de que (32%) afirma que não se desenvolveu parceria, isto está em desacordo quando eles afirmam (Tabela 2) que 78% da contabilidade é realizada por parceiro externo. Importante informar que o conceito de parceria apresentado no questionário, engloba a relação com fornecedores e com parceiros comerciais, nos quais aqui incluso também a concorrência.

Tabela 8. Procedimentos na formação de custos com o parceiro.

Em relação a outros produtos/serviços que seus clientes utilizam, sua empresa.	obs	%
-Procura conhecer o fornecedor, bem como sua política de preços	16	43,24
-Mantém contatos frequentes e participa na formatação do produto bem como de seu preço a ser cobrado do cliente	6	16,22
-Apenas indica ao cliente os fornecedores existentes	5	13,51
-Procura não se envolver, pois não é objeto principal de sua atividade	10	27,03
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100,00</i>

No processo de formação de custos dos produtos/serviços realizados por parceiros (fornecedores), mais de 50% é uma relação top to dow, ou seja, o elo mais forte impõe sua política de procedimentos. Isto é corroborado pelos dados da Tabela 9 em que 46% não abrem seus dados de custos aos seus parceiros na formação de custos do produto/serviço realizado pelo parceiro.

A abertura parcial de seus custos é considerada pelos

Tabela 9. Procedimentos quanto a OBA.

Quando da formação da relação com o parceiro sua empresa:	obs	%
-Abre ao parceiro sua planilha de custos de seus produtos/serviços	0	0,00
-Abre parcialmente sua planilha de custos, apresentando somente aqueles que estão ligados diretamente ao produto/serviço do parceiro	13	35,14
-Abre parcialmente sua planilha de custos, apresentando somente aqueles que não estão ligados diretamente ao produto/serviço do parceiro	7	18,92
-Não abre sua planilha de custos em nenhum aspecto relativo a atividade e/ou produtos e serviços	17	45,95
<i>Total das observações</i>	<i>37</i>	<i>100</i>

gestores como uma forma de evitar o oportunismo por parte dos parceiros, isto está coerente sob a ótica da OBA, de que somente um trabalho de longo prazo das empresas em redes fornece uma boa infraestrutura para a prática do livro aberto, na qual compreendem relações de rede com base na confiança [27].

C. CONHECIMENTO DOS GESTORES DAS RIOS E DA GCI

A terceira etapa da pesquisa teve como objetivo conhecer o nível de conhecimento e concordância sobre diversos aspectos das relações interorganizacionais e da gestão de custos interorganizacional. Na Figura 10 apresenta-se o nível de conhecimentos dos gestores.

Nível de Conhecimento do Gestores	Desconhecimento Total		Conhecimento Médio/Parcial		Conhecimento Pleno		Total
	Obs	%	Obs	%	Obs	%	
-Quanto ao que é uma relação interorganizacional.	4	10,81	17	45,95	16	43,24	37
-Quanto ao que é uma gestão interorganizacional de custos.	5	13,51	17	45,95	15	40,54	37
-Quanto ao que é uma contabilidade enxuta * (lean accounting).	10	27,03	16	43,24	11	29,73	37

Figura 4. Nível de Conhecimento em relação as RIO, GCI e Lean accounting

Esta Tabela indica que há um significativo número de gestores que possuem conhecimento pleno sobre o que é uma RIO e uma GCI, representando em ambos os casos mais de (40%).

Já o conhecimento parcial supera os (45%), indicando que os gestores têm sim uma percepção sobre a RIO e a GCI. Para validar as respostas dos gestores sobre a GCI, introduziu-se na pesquisa uma questão referente à Contabilidade Enxuta (lean accounting). Na validação do questionário da pesquisa foi necessário definir o que é contabilidade enxuta, mesmo assim, o percentual de desconhecimento pode ser considerado alto (27%), se comparado que a GCI é uma ferramenta

de gestão e tem na contabilidade um dos seus principais instrumentos.

Para finalizar a Figura 11 aborda a concordância ou não do gestor hoteleiro em relação a diversos aspectos ligados às RIOS e às GCIs. Os achados indicam que para os gestores das empresas hoteleiras pesquisadas, em relação às práticas das RIOS e das GCIs, é importante que seu parceiro obtenha benefícios (70%), tenha credibilidade (67%) e inspire confiança (65%). Também considera que havendo possibilidade, haverá oportunismo por parte do parceiro (62%), considera seu benefício próprio (59%) e a gestão desta relação (57%).

Os resultados encontrados são coerentes com Bachmann e Zaheer (2008), que em seus pontos de vista definiram confiança como a expectativa de que a contraparte se comportará de maneira confiável, previsível e justa, em especial quando o potencial para o oportunismo está presente.

Nível de concordância quanto as relações com outras organizações o Sr (a):	Discordância Total		Concordância Parcial		Concordância Plena		Total
	Obs	%	Obs	%	Obs	%	
-Considera importante a questão de confiança:	3	8,11	10	27,03	24	64,86	37
-Considera importante a questão de credibilidade:	3	8,11	9	24,32	25	67,57	37
-Considera importante a questão da gestão desta relação:	2	5,41	14	37,84	21	56,76	37
-Considera importante a questão dos benefícios que sua empresa obtém:	0	0,00	15	40,54	22	59,46	37
-Considera importante a questão dos benefícios que seu parceiro obtém:	2	5,41	9	24,32	26	70,27	37
-Considera que exista oportunismo como há a possibilidade	2	5,41	12	32,43	23	62,16	37
-Realizo planejamento (orçamento e estratégico) e acompanhamento mensalmente os resultados (orçado x real):	5	13,51	18	48,65	14	37,84	37

Figura 5. Nível de concordância dos gestores em relação a práticas de gestão.

Um aspecto interessante a ressaltar é o fato de que embora haja um conhecimento e concordância favorável às RIOS e às GCIs, apenas (38%), sugerem praticar em sua essência relações com seus parceiros, quando afirmam que fazem planejamento estratégico, orçamento, e acompanham os resultados apurados.

V. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dos resultados observados neste estudo, confirma-se o tipo de constituição das empresas no Brasil, que é em sua maioria de micro (37%) e pequenas empresas (43%) sob a forma societária limitada (86%) e com controle de capital (78%) familiar. Apresentam sua gestão com (37%) sendo familiar sem formação profissional/acadêmica na área de hotelaria e (32%) familiar, mas com formação profissional/acadêmica na área de hotelaria.

Sob a ótica da gestão de custos interorganizacionais, este estudo procurou identificar o grau de conhecimento e habilidades dos gestores das empresas hoteleiras no município de Foz do Iguaçu, Paraná, Brasil. Como resultado, concluiu-se que embora os gestores tenham mostrado um nível de conhecimento das RIOS e das GCIs, os resultados sugerem ser ainda incipiente a prática tanto das RIOS quanto das GCIs nas empresas de serviços de hospedagem (hotelaria) da cidade de Foz do Iguaçu. Um dos fatores que poderiam

explicar a prática incipiente das RIOs e das GCIs é o tipo de controle de capital (familiar) da maioria dessas empresas, e pelo modelo de gestão em que mais de 1/3 é familiar não profissional.

A entrada no mercado local de grandes redes tende a propiciar uma evolução no processo de gestão interorganizacionais de custos, principalmente nas empresas com unidade única e tipicamente as de controle e gestão familiar. Este indicativo fica claro quando mais de 60% dos gestores respondentes não informaram suas receitas médias por unidade habitacional, sob a alegação de ser esta uma informação estratégica da empresa, bem como mais de 37% também por este motivo não informaram seu custo médio por unidade habitacional, assim isto é um fator limitador da pesquisa.

Outro fator que limita este estudo é o número de retorno de respostas dos questionários, de uma população de 112 hotéis, apenas 37 o responderam. Embora o estudo se justifique por Foz do Iguaçu ser o 5º maior município brasileiro em número de leitos, com mais de 21.900 leitos. Diante disso, este estudo não pode ser extrapolado do universo pesquisado. Para novas pesquisas, além da ampliação á nível nacional, recomenda-se pesquisar, de que forma os gestores dos hotéis atuam no gerenciamento das RIOs e das GCIs.

Referências

- [1] AGNDAL, H.; NILSSON, U. Supply chain decision-making supported by an open books policy. *International Journal of Production Economics*. v. 116, n.1, p. 154-167, 2008.
- [2] AGUIAR, A. B. REZENDE, A. J. ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Revista BASE*. Vol. 5 Jan/abril 2008. São Leopoldo RS. 2008.
- [3] BACHMANN, R. ZAHEER, A. A confiança nas relações interorganizacionais, in: *The Oxford Handbook of Interorganizational Relations*. New York: Oxford Press, 2008.
- [4] BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. Redes de cooperação empresarial. Estratégias de gestão na nova economia. Porto Alegre. Bookman, 2008.
- [5] BRASIL. Ministério do Turismo – MTUR. Classificação dos meios de hospedagem. Disponível em: <http://www.classificacao.turismo.gov.br/MTUR-classificacao/mtur-site/>. Acesso em 01 dez. 2014.
- [6] SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Legislação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/>>. Acesso em 03 dez. 2014.
- [7] CASTELLS, M. A Era da informação: economia, sociedade e cultura. Volume I – A Sociedade em rede. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001.
- [8] COAD, A. F. CULLEN J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* n.17, P, 342–369, 2006.
- [9] COOPER, Robin. SLAGMULDER, Regine. Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, Inc. 1999.
- [10] Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, v. 17, n. 1, p. 23-30, jan/apr 2003.
- [11] Cost analysis outside the organization. *Cost Management*. Boston. v.18, n. 3, pg. 44-53 May/June 2004.
- [12] CROOK, T.R., KETCHEN, D.J., SNOW, C.C. Competitive edge: a strategic management model. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* v, 44 n, 3 pg, 44–53. 2003.
- [13] DACIN, T. REID, D. RING P. S. Alianças e joint ventures: o papel da seleção de parceiros a partir de uma perspectiva de imersão, in: *The Oxford Handbook of Interorganizational Relations*. New York: Oxford Press, 2008.
- [14] DUBOIS, A. Strategic Cost Management across boundaries of firms. *Industrial Marketing Management*. v. 2, n. 5, pg. 365-374, 2003.
- [15] EMBRATUR. Empresa Brasileira de Turismo. Dados estatísticos. Disponível em: http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/dadosefatos/estatisticas_indicadores/estatisticas_indicadores_turismo_mundial/. Acesso em 01 Dez. 2014.
- [16] ENZ, C.A. Hospitality strategic management: concepts and cases. New Jersey. Ed. JohnWiley. 2010.
- [17] FARIA, A. C., SOARES, C., ROCHA, W., e ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos do Grande ABC. XXXVI EnAnpad, Rio de Janeiro, 2012.
- [18] FIEDLER, M., Welpe, I. Antecedents of cooperative commercialisation strategies of nanotechnology firms. *Research Policy*, V. 39 n. 3, pg. 400-410. 2010.
- [19] FINK, Arlene. The survey handbook. Thousand Oaks, Sage, The Survey Kit, v.1. 1995.
- [20] GOLDRATT, Eliyahu M. What Is This Thing Called Theory of Constraints And How Should It Be Implemented? New York, North River Press, 1990.
- [21] A Síndrome do Palheiro: Garimpando Informações num Oceano de Dados. São Paulo, Educador Editora, 1992.
- [22] GOLDRATT, Eliyahu M. COX, Jeff. A Meta - Ed. Ampliada. São Paulo, Educador Editora, 1994.
- [23] GULATI, R.; NOHRIA, N.; ZAHEER, A. Strategic networks. *Strategic Management Journal*, v. 21, pg. 203-215, 2000.
- [24] HARRISON, J.S. Strategic analysis for the hospitality industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. v 44 n, 2 pg. 139-152. 2003.
- [25] HOPPEN, N. LAPOINTE, L. e MOREAU, E. Um guia para a avaliação de artigos de pesquisas em sistemas de informações. READ, 7ªed. 1996.
- [26] JOHNSEN, Thomas E. LAMMING, Richard C. e HARLAND, Christine M. Inter organizational relationships, chains and networks: a supply perspective, in: *The Oxford Handbook of Interorganizational Relations*. New York: Oxford Press, 2008.
- [27] KAJUTER, P.; KULMALA, H. L. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005.
- [28] OMT – Organización Mundial del Turismo. Panorama OMT del turismo mundial. Disponível em <http://www2.unwto.org/es>. Acesso em 10 de dez. 2014.
- [29] PINSONNEAULT, A. & KRAEMER, K. L. Survey research in management information systems: an assesment. *Journal of Management Information System*, 1993.
- [30] SHANK, J. K; GOVIDARAJAN, V. A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custo para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- [31] SHARMA, A., UPNEJA, A. Factors influencing financial performance of small hotels in Tanzania. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 17 (6/7), 504-515, 2005.
- [32] SINDHOTEIS. Dados do setor hoteleiro de Foz do Iguaçu. Disponível em: <http://www.sindhoteisfoz.com.br/index.php/imprensa/dados-do-setor>. Acesso em: 09 dez. 2014.
- [33] SOUZA, B. C. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.
- [34] SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultado. São Paulo: Atlas, 2009.
- [35] STAKE, R. Case Studies. In: DENZIN, N.; LINCOLN, T. *Handbook of Qualitative Research*. London: Sage, 2005, p. 108-132.
- [36] TAVITIYAMAN, P. QU, H. e, ZHANG, H. Q. The impact of industry force factors on resource competitive strategies and hotel Performance. *International Journal of Hospitality Management*, n. 30, p. 648-657, 2011.
- [37] VELUDO, M. L.; MACBETH, D. K.; PURCHASE, S. Partnering and relationships within an international network context. *International Marketing Review*, v. 21, n. 2, p. 142-151, 2004.
- [38] WILLIAMSON, O. E. *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. Yale University. 1985.
- [39] WINDOLPH, M, MOELLER, K. Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, n. 23, p. 47-60, 2012.



JOSÉ ANTONIO CESCON

Doutor em Ciências Contábeis pela Unisinos (2018), Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unisinos (2004) , Especialização em Auditoria e Perícia Contábil pela UEM (2000), Graduação em Ciências Contábeis pela Facisa (1984).



ANTÔNIO CARLOS BRUNOZI JUNIOR

Doutor em Ciências Contábeis pela Unisinos e Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Atualmente é professor adjunto na Universidade Federal de Viçosa - vinculado ao Departamento de Administração e Contabilidade (DAD). .



LIDIANE DOS SANTOS SILVA

Doutoranda em Ciências Contábeis pela FUCAPE – ES - Mestre em Ciências da Religião FUV - ES (2017), Especialista em Gerência Contábil, Auditoria e Controladoria pela FACINTER-PR (2005) , Graduada em Ciências Contábeis pela PUC – GO (2002). .

...

...