

Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras

Rogério João Lunkes (UFSC) - rogeriolunkes@hotmail.com

Carla Helen Costa (UFSC) - carlacnec@hotmail.com

Daiane Antonini Bortoluzzi (UFSC) - daianeantonini@gmail.com

Resumo:

O objetivo do estudo é analisar a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras. Para atingir esse objetivo foi aplicado um questionário a 15 hotéis da grande Florianópolis-Santa Catarina (Brasil), filiadas a ABIH (Associação Brasileira da Indústria de Hotéis), no período de 26/04/2014 a 04/05/2016. Os resultados mostram que a contabilidade gerencial é adotada em grande parte das empresas hoteleiras. Sendo o destaque para o custeio por absorção e o custeio padrão, utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, medidas de rentabilidade e análise de rentabilidade do produto e de clientes, além de análise dos pontos forte e fracos e posição dos concorrentes. Isto mostra que geralmente os hotéis adotam práticas tradicionais, de primeiro e segundo estágio. Entre as possíveis mudanças, nos próximos três anos, apontadas pelos gestores hoteleiros está a utilização de medidas não financeiras relacionadas a inovação e a Gestão Baseada em Atividades.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Estágios. Práticas. Hotel.*

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

Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras

Resumo

O objetivo do estudo é analisar a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras. Para atingir esse objetivo foi aplicado um questionário a 15 hotéis da grande Florianópolis-Santa Catarina (Brasil), filiadas a ABIH (Associação Brasileira da Indústria de Hotéis), no período de 26/04/2014 a 04/05/2016. Os resultados mostram que a contabilidade gerencial é adotada em grande parte das empresas hoteleiras. Sendo o destaque para o custeio por absorção e o custeio padrão, utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, medidas de rentabilidade e análise de rentabilidade do produto e de clientes, além de análise dos pontos forte e fracos e posição dos concorrentes. Isto mostra que geralmente os hotéis adotam práticas tradicionais, de primeiro e segundo estágio. Entre as possíveis mudanças, nos próximos três anos, apontadas pelos gestores hoteleiros está a utilização de medidas não financeiras relacionadas a inovação e a Gestão Baseada em Atividades.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Estágios. Práticas. Hotel.

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

Introdução

As empresas hoteleiras apresentam um conjunto de características que as tornam praticamente únicas. Características como, sazonalidade, volatilidade, perecibilidade, diversidade, trabalho intensivo, tempo reduzido na prestação do serviço, investimento elevado em ativos fixos e custos fixos elevados, ajudam a explicar essa singularidade (LIMA SANTOS et al., 2016).

Essas características acabam gerando complexidade à gestão hoteleira, o que demanda configurações e práticas de gestão personalizados. A contabilidade gerencial-CG proporciona um suporte de informações financeiras e não financeiras de apoio ao processo de tomada de decisão. Ela visa fornecer aos gestores, informações necessárias para o planejamento, controle e a tomada de decisão (JIAMBALVO, 2002). Para atender ao processo de gestão, a empresa hoteleira pode utilizar diferentes práticas relacionados a custos, orçamento, mensuração e avaliação de desempenho.

A adoção destas práticas proporciona diferentes níveis de informação e, podem ser classificadas em quatro estágios evolutivos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Essas práticas de CG são classificadas por método de custeio, orçamento, avaliação de desempenho, tomada de decisão e análise estratégica. A literatura vem destacando a utilização de práticas modernas de CG como o orçamento de base zero, orçamento flexível e o orçamento baseado em atividades (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; STEED; GU, 2009; UYAR; BILGIN, 2011; CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015), medidas não financeiras e ferramentas como o EVA-Valor Econômico Agregado e o *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997; SOUZA et al., 2015). Estas práticas podem melhorar sensivelmente as informações utilizadas no processo de tomada de decisão dos gestores hoteleiros.

A literatura, no entanto, tem apontado para uma baixa utilização de práticas modernas de CG (CASTRO et al., 2012; BAIN & COMPANY, 2013; DEBOLETO et al., 2013). Para responder a esta problemática, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: quais são as práticas

de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas hoteleiras? Para responder a esta pergunta, o objetivo do estudo é analisar a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras. Para atingir o objetivo foram pesquisadas empresas hoteleiras da grande Florianópolis-Santa Catarina (Brasil), por meio da aplicação de questionário.

Estudos em empresas hoteleiras são importantes, pois a hotelaria representa um elo fundamental no ramo de turismo. O turismo contribui diretamente no desenvolvimento da economia e na geração de empregos. Por exemplo, Florianópolis tem sua economia fortemente alicerçada no turismo, ocupando o 2º. lugar na recepção de turistas estrangeiros no Brasil (MINISTERIO DO TURISMO, 2016).

Pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial podem trazer insights importantes, pois pouco se conhece sobre sua utilização no ramo hoteleiro (PELLINEN, 2003). A pesquisa em CG tem tradicionalmente focado em práticas para empresas de grande porte. Portanto, a importância da pesquisa está em identificar, por meio de questionário, a forma de gerenciamento dos hotéis.

O restante deste artigo está organizado, além desta introdução, da seguinte forma. A seção a seguir analisa a literatura relevante e desenvolve o referencial teórico, com a descrição do conceito e estágios, práticas de contabilidade gerencial, além de estudos sobre práticas de CG em hotéis. A seção 3 descreve a metodologia de pesquisa. A seção 4 apresenta os resultados da pesquisa e a última conclui e discute as implicações para literatura e a prática das empresas hoteleiras.

2 Referencial Teórico

Nesta seção, apresenta-se o conceito de contabilidade gerencial e os estágios definidas e classificadas pela IFAC (1998). Na sequência, são apresentadas as práticas de CG e, em seguida, os estudos sobre essas práticas em empresas hoteleiras.

2.1 Conceito e Estágios da Contabilidade Gerencial

Em 1989, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) definiu contabilidade gerencial (CG) como o processo que contribui na tomada de decisão, no desenvolvimento do planejamento e dos sistemas de gestão de desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle. Dessa forma, a CG auxilia os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA, 2008). Maximiliano (2000) descreve que a contabilidade gerencial assume a função de auxiliar os gestores a definir objetivos, conduzir a organização, controlar as atividades e avaliar o desempenho da organização.

A evolução da contabilidade gerencial com relação aos seus objetivos, tarefas e parâmetros são apresentados em quatro estágios, de acordo com o *International Federation of Accountants* - IFAC (1998).

O primeiro estágio evolutivo da contabilidade de gestão ocorre no período anterior a 1950 e, descreve como uma atividade técnica necessária para alcançar os objetivos da organização. Teve como foco principal a determinação de custos e controle financeiro por meio do uso de orçamentos e tecnologias da contabilidade de custos (IFAC, 1998).

O segundo estágio compreende o período entre 1950 e 1965 e teve como foco o fornecimento de informação, controle e planejamento empresarial, por meio do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade (IFAC, 1998).

O terceiro estágio definido entre os anos de 1965 a 1985 teve a atenção voltada para a redução de desperdício dos recursos empregados nos processos da empresa, por meio da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos (IFAC, 1998).

Por último, o quarto estágio que teve início em 1985 e perdura até os dias atuais, a atenção foi transferida para a geração ou criação de valor pelo uso efetivo de recursos e de tecnologias que analisam os direcionadores de valor para o cliente e o acionista e da inovação organizacional (IFAC, 1998).

Assim, o que diferencia o estágio 2, 3 e 4 é a mudança de foco de prestação de informações e gestão de recursos, à redução de resíduos (estágio 3) e criação de valor (Estágio 4). No entanto, o foco no fornecimento de informações a partir do estágio 2 não é perdido, é reinterpretado e reestruturado nos estágios 3 e 4 (IFAC, 1998). Conseqüentemente, a contabilidade gerencial nas etapas 3 e 4 torna-se parte central do processo de gerenciamento, disponibilizando a informação e auxiliando no processo de gestão (IFAC, 1998). O uso dos recursos (incluindo a informação) para criar valor, é ponto central do processo de gestão nas organizações contemporâneas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

2.2 Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG)

Abdel-Kader e Luther (2006) classificaram as práticas de CG (métodos de custeio, orçamento, avaliação de desempenho, tomada de decisão e análise estratégica) nos quatro estágios, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1- Práticas de Contabilidade Gerencial

<p>Estágio I Determinação dos custos e controle financeiro</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Orçamento para controle de custos; ➤ Medidas Financeiras; ➤ Utilização do orçamento flexível; ➤ Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção; ➤ Avaliação de grandes investimentos no período de retorno e/ ou retorno contábil.
<p>Estágio II Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços. ➤ Análise de lucratividade por serviços. ➤ Orçamento para planejamento. ➤ A separação entre os custos fixos e variáveis. ➤ Previsão de Longo Prazo. ➤ Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção. ➤ Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado. ➤ Análise baseadas em orçamento. ➤ Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos. ➤ Uso (análise através de regressão ou curvas de aprendizagem técnica). ➤ Modelos de Controle de Estoques ➤ Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).
<p>Estágio III Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Orçamento baseado em atividades. ➤ Método de custeio baseado em atividades. ➤ Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos. ➤ Utilização de orçamento base-zero. ➤ Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital. ➤ Utilização de análises probabilística ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital. ➤ Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional
<p>Estágio IV Criação de Valor por meio do Uso Eficaz de</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Análise das forças e fraquezas da concorrência. ➤ Medidas não financeiras relacionadas aos clientes. ➤ Análises de lucratividade por cliente. ➤ Análise dos segmentos de serviços/produtos. ➤ Retorno sobre os valores investidos. ➤ Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de

Recursos	decisões). ➤ Análise de valor para os acionistas. ➤ Análise da posição competitiva. ➤ Avaliação de grandes investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentos e comunicados. ➤ Análise da cadeia de valor. ➤ Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital, em grandes investimentos. ➤ Metodologia do custo-alvo ➤ Avaliação de desempenho com base no lucro residual. ➤ Benchmarking
-----------------	--

Fonte: Abdel-Kader e Luther (2006).

Como pode-se observar no Quadro 1, na primeira etapa evolutiva caracterizam-se a determinação dos custos e o controle financeiro. Segundo Martins (2003), os métodos de custeio foram desenvolvidos para uma melhor apropriação de custos. Assim, foram emergindo diversos métodos de custeamento, como custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e custeio ABC. Sendo este último classificado no estágio três como método de redução de desperdício (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Já o orçamento é um método pelo qual os gestores utilizam como apoio para suas funções de planejamento e controle. O orçamento ajuda os gestores a traçar os objetivos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Na literatura de contabilidade de gerencial e segundo a classificação de Abdel-Kader e Luther (2006), o orçamento surge como parte da informação para o planejamento e controle gerencial, tornando-se uma técnica essencial para planejar e controlar as atividades nas organizações (DRURY et al., 1993), além de proporcionar as diretrizes, objetivos, metas e indicadores estabelecidos pelos altos executivos (SOUZA; LUNKES, 2015).

Para enfrentar os desafios do mercado competitivo, as empresas precisam desenvolver técnicas de avaliação de desempenho (NUDURUPATI et al., 2011). Assim, neste cenário escolher medidas que orientam e avaliam o desempenho das empresas, torna-se um dos desafios mais críticos das organizações (ITTNER; LARCKER, 1998). Segundo Abdel-Kader e Luther (2006), a CG deve relatar informações pertinentes relacionadas com a avaliação de desempenho, incluindo medidas financeiras tais como lucros, retorno sobre o investimento, custo padrão e análise de variância; além de medidas não financeiras relacionados aos clientes.

No último grupo estão inseridos os instrumentos de criação de valor, com o uso eficaz dos recursos. Segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000), classificam como características da análise estratégica a preocupação com os clientes e o ambiente externo, o foco nos concorrentes e uma orientação para longo prazo e, voltada para o futuro.

As pesquisas realizadas sobre os estágios da CG (SULAIMAN et al., 2004; FREZATTI, 2005; SOUTES; GUERREIRO, 2007; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; GRANDE; BEUREN, 2011; MIRANDA et al., 2013) relatam a predominância do uso das práticas consideradas tradicionais, ou seja, de primeiro e segundo estágio.

2.3 Estudos sobre Práticas de Contabilidade Gerencial em Hotéis

Estudos de práticas de contabilidade gerencial aplicados em empresas hoteleiras têm sido realizados na área do turismo como na área de contabilidade. Estes estudos abordam aspectos da indústria do turismo e, concentram-se principalmente em hotéis (HARRIS; BROWN, 1998).

Diferentes estudos sobre práticas de orçamento foram realizados entre os anos de 1980 e 2000. Entre estes estudos pode-se destacar o de Schmidgall e Ninemeier (1987) nas 47

maiores cadeias de hotéis dos Estados Unidos, Schmidgall, Borchgrevink e Zahl-Begnum (1996) em empresas hoteleiras dos Estados Unidos e da Escandinava, Schmidgall e DeFranco (1998) em hotéis dos Estados Unidos e, Jones (1998) em hotéis do Reino Unido.

O estudo realizado por Atkinson e Brown (2001) mostra que hotéis do Reino Unido utilizam medidas tradicionais de desempenho como, as financeiras. A análise dos resultados obtidos sugere que a indústria hoteleira do Reino Unido não enfatiza as dimensões de desempenho não financeiras, como a qualidade do serviço e satisfação do cliente, mas sim as dimensões de desempenho financeiro.

Lima, Egito e Silva (2004) em um estudo envolvendo os hotéis de médio e grande porte do Rio Grande do Norte concluíram que 62,5% dos hotéis utilizam o método de custeio por absorção e 25% o método de custeio variável.

Segundo Haktanir e Harris (2005), que exploraram as práticas de medição de desempenho em um hotel no Chipre, verificaram seis temas principais, os quais são agrupados sob a dinâmica empresarial e desempenho geral, o desempenho dos funcionários, a satisfação dos clientes, desempenho financeiro e atividades inovadoras de medidas de desempenho.

No estudo feito por Leitão e Silva (2006) foi verificado que o setor hoteleiro no nordeste do Brasil, utilizam sistemas de custos tradicionais. Entre os principais resultados do estudo pode-se destacar que aproximadamente 72% dos hotéis analisados utilizam como ferramenta gerencial o custeio por absorção, enquanto 24,5% utilizam o método de custeio variável e 3,4% o custeio por atividades (ABC).

Pavlatos e Paggios (2009) estudaram práticas de CG em hotéis na Grécia. Os resultados mostram que os hotéis da Grécia apresentam baixa utilização dos sistemas de custos. A maioria desses sistemas não fornecem informações de qualidade, visto que não calculam variações entre orçado e realizados e, não fornecem informações detalhadas do custo, concentra-se no emprego de medidas financeiras tradicionais para avaliação de desempenho. No entanto, os hotéis estão começando a usar medidas não-financeiras, em relação aos clientes, à inovação e em relacionados à funcionários. O estudo também mostrou que a utilização do orçamento de base zero era significativo, porém a aplicação do orçamento flexível e por atividades era bastante baixa. O alinhamento entre a planejamento estratégico e o orçamento também foi considerado baixo.

O estudo de Steed e Gu (2009) foi realizado em hotéis dos Estados Unidos. Os resultados do estudo mostram que o orçamento é amplamente utilizado pelas empresas hoteleiras. Entre as informações utilizadas está o REVPAR e o aumento porcentual em relação ao ano anterior. O orçamento era elaborado em uma planilha eletrônica, com uma disposição mensal dos dados.

Lunkes (2009) pesquisou um universo de 150 hotéis (60 respostas) na cidade de Florianópolis (SC) e revelou que 24 deles utilizam algum sistema de custos. Os métodos de custeamento mais utilizados foram o por Atividades-ABC (50%) e o Direto ou Variável (45%).

Uyar e Bilgin (2011) realizaram um estudo sobre os hotéis da Região de Antalya na Turquia. A pesquisa foi aplicada a 300 hotéis com diferentes características de tamanho e categoria, com retorno de 79 respostas. Entre os resultados pode-se destacar a utilização do orçamento e de informações financeiras para avaliar o desempenho das empresas hoteleiras.

Um estudo realizado por Souza e Lunkes (2015) explora as práticas orçamentárias em hotéis dos principais centros turísticos do Brasil. Os resultados apontam que a maioria dos hotéis utiliza o orçamento empresarial. O orçamento é elaborado com frequência pelos hotéis, utilizando-se dos resultados de anos anteriores e indicadores econômicos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com relação ao enquadramento metodológico, essa pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto o seu objetivo, visto que tem como finalidade identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos hotéis da grande Florianópolis-SC. Quanto à abordagem, é classificada como qualitativa, por utilizar-se na análise descritiva dos resultados. Quanto aos procedimentos, classifica-se como um levantamento (*survey*), realizado por meio da aplicação de um questionário.

A população desse estudo compõe-se de 55 hotéis associados à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis de Santa Catarina (ABIH) em Florianópolis. Entrou-se em contato *via e-mail*, ocasião em que foram expostos a natureza e o objetivo da pesquisa, bem como foram convidados a responder o questionário encaminhado por *e-mail* disponibilizado por meio da plataforma *Google Docs*. Da população inicial de hotéis foram obtidos 15 questionários devidamente respondidos, entre o período de 26/04/2015 a 04/05/2016. O questionário foi respondido pelo *controller* ou o gerente do hotel.

O instrumento da pesquisa constitui-se de 64 questões assertivas no qual os entrevistados foram solicitados a indicar se adotam, e de ser assim, qual prática de contabilidade gerencial o hotel tem adotado, em seguida, se foram utilizadas essas práticas, para listar os benefícios obtidos ao longo dos últimos três anos. Os entrevistados também foram convidados a classificar o grau de ênfase que o hotel daria para cada prática ao longo dos próximos três anos. As escalas utilizadas foram de 1 a 5 pontos, sendo o grau 1 da escala, para nenhum benefício e o grau 5 para um alto benefício, em relação aos últimos anos e os próximos 3 anos.

O questionário foi elaborado com base na literatura, conforme evidenciado no Quadro 2.

Quadro 2- Conteúdo do Instrumento de pesquisa

Assunto	Referências
Contabilidade de custos	Zimmerman (2000); Garrison e Noreen (2003); Bjornenak e Mitchell (1999); Bjornenak (1997); Drury et al. (1993) e Lucas (1997).
Orçamento	Hansen e Mowen (2002); Hilton (2002); Atkinson et al. (2001); Drury (2000); e Horngren et al. (2002)
Avaliação de desempenho	Ittner et al. (1997); Kaplan e Norton (1996); Shields (1997); Kaplan e Norton (1996); Elnathan et al. (1996); e McNair e Leibfried (1992).
Análise utilizada para tomada de decisão	Drury (2000); Hansen e Mowen (2002); Hilton (2002); Needls e Crosson (2002).
Análise estratégica	Guiliding et al. (2000); Abdel-Kader e Luther (2006).

Fonte: Adaptado de Pavlatos e Paggios (2009)

Os dados foram analisados a partir de uma análise descritiva das informações obtidas pelo questionário, com auxílio do *software* Excel.

4 Descrição e Análise dos dados

A seguir, apresenta-se a descrição do perfil das empresas respondentes, a análise descritiva dos dados das práticas adotados por hotéis da grande Florianópolis em Santa Catarina, Brasil. Assim, como os graus de benefícios passados e futuros das práticas de contabilidade gerencial, nos últimos e próximos 3 anos.

4.1 O perfil das empresas hoteleiras

Na Tabela 1, evidencia-se o perfil dos 15 hotéis respondentes da pesquisa, com destaque à categoria, número de leitos, gestão da empresa e tipo do hotel.

Tabela 1 - Dados demográficos dos hotéis participantes da pesquisa

Categorias	Quantidade	Gestão da empresa	Quantidade
1 estrela	3	Empresa privada	10
3 estrelas	4	Membro de rede nacional	2
5 estrelas	1	Membro de rede multinacional	2
Sem classificação	5	Outra	1
Outro	2	Tipo do hotel	
No. de camas		Hotel urbano	10
até 100	9	Flat/Apart-Hotel	2
de 101 a 200	3	Pousada	3
de 301 a 400	0		
mais de 400	1		

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1, destaca-se que a maioria dos hotéis não possui classificação em alguma categoria (sem classificação), isto deve-se em parte ao fato de serem empresas de pequeno porte, tendo em vista que possuem até 100 unidades habitacionais (SILVA, 2000). Em relação a gestão da empresa e tipo, aproximadamente 67% são privadas e hotéis urbanos, ou seja, não são membros de grandes cadeias de hotéis e estão localizadas em centro urbano.

4.2 Resultado da adoção das práticas de CG

As práticas de CG adotadas pelas empresas hoteleiras são evidenciadas na Tabela 2.

Tabela 2- Práticas de CG adotadas

Método de custeio	Quantidade	Percentual		Quantidade	Percentual
Custeio por absorção	7	46,7%	Medidas não financeiras relacionadas a empregados	0	0,0%
Custeio variável	1	6,7%	ROI (retorno sobre investimento)	2	13,3%
Custeio ABC	0	0,0%	Receita residual	0	0,0%
Custeio padrão	7	46,7%	EVA	1	6,7%
Práticas de orçamento			Retorno sobre vendas	2	13,3%
Planejamento anual	12	80,0%	<i>Balanced scorecard</i>	0	0,0%
Para controle de custos	6	40,0%	<i>Benchmarking</i>	1	6,7%
Para coordenar atividades das diversas áreas da organização	1	6,7%	Tipo de análise utilizada para tomada de decisão		
Para avaliar o desempenho dos gestores	0	0,0%	Análise de rentabilidade do produto	10	66,7%
Orçamento de base zero	1	6,7%	Análise de rentabilidade do cliente	11	73,33%
Orçamento a longo prazo	3	20%	Análise do ciclo de vida do produto (CVP)	3	20,0%
Orçamento flexível	1	6,7%	Tipo de análise estratégica utilizada		
Orçamento baseado em atividades	3	20,0%	Análise de indústria	6	40,0%
Método de avaliação de desempenho			Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	11	73,33%
Medidas de rentabilidade (lucro operacional e aumento de receitas)	11	73,3%	Análise da posição dos concorrentes	9	60,0%
Medidas não financeiras relacionadas com os clientes	4	26,7%	Previsão de longo alcance	1	6,67%
Medidas não financeiras relacionadas com	0	0,0%	Gestão baseada em atividades	3	20,0%

Custeio por absorção	7	3	5	8	2	5	46,7 %	20,0 %	33,3 %	53,3 %	13,3 %	33,3 %
Custeio variável	1	3	8	1	3	9	6,7% %	20,0 %	53,3 %	6,7% %	20,0 %	60,0 %
ABC	0	2	9	0	2	11	0,0% %	13,3 %	60,0 %	0,0% %	13,3 %	73,3 %
Custeio padrão	7	1	2	7	1	5	46,7 %	6,7% %	13,3 %	46,7 %	6,7% %	33,3 %
Prática de orçamento												
Planejamento anual	12	1	1	12	1	1	80,0 %	6,7% %	6,7% %	80,0 %	6,7% %	6,7% %
Para controle de custos	6	4	3	6	4	4	40,0 %	26,7 %	20,0 %	40,0 %	26,7 %	26,7 %
Para coordenar atividades das diversas áreas da organização	1	4	6	1	4	6	6,7% %	26,7 %	40,0 %	6,7% %	26,7 %	40,0 %
Para avaliar o desempenho dos gestores	0	2	9	0	4	7	0,0% %	13,3 %	60,0 %	0,0% %	26,7 %	46,7 %
Orçamento base zero	1	1	9	1	3	7	6,7% %	6,7% %	60,0 %	6,7% %	20,0 %	46,7 %
Orçamento a longo prazo	3	1	8	3	3	5	20,0 %	6,7% %	53,3 %	20,0 %	20,0 %	33,3 %
Orçamento flexível	1	8	5	1	8	5	6,7% %	53,3 %	33,3 %	6,7% %	53,3 %	33,3 %
Orçamento baseado em atividades	3	1	8	3	1	8	20,0 %	6,7% %	53,3 %	20,0 %	6,7% %	53,3 %
Método de avaliação de desempenho												
Medidas de rentabilidade (lucro operacional e aumento de receitas)	11	5	3	12	0	3	73,3 %	33,3 %	20,0 %	80,0 %	0,0% %	20,0 %
Medidas não financeiras – clientes	4	7	4	3	7	2	26,7 %	46,7 %	26,7 %	20,0 %	46,7 %	13,3 %
Medidas não financeiras - inovações	0	3	9	6	4	6	0,0% %	20,0 %	60,0 %	40,0 %	26,7 %	40,0 %
Medidas não financeiras relacionadas a empregados	0	0	10	1	3	9	0,0% %	0,0% %	66,7 %	6,7% %	20,0 %	60,0 %
ROI (retorno sobre investimento)	2	0	11	2	0	10	13,3 %	0,0% %	73,3 %	13,3 %	0,0% %	66,7 %
Rendas Residual	0	2	11	0	3	10	0,0% %	13,3 %	73,3 %	0,0% %	20,0 %	66,7 %
EVA	1	0	9	1	0	11	6,7% %	0,0% %	60,0 %	6,7% %	0,0% %	73,3 %
Retorno sobre vendas	2	4	7	3	3	6	13,3 %	26,7 %	46,7 %	20,0 %	20,0 %	40,0 %
Balanced Scorecard	0	1	11	0	1	11	0,0% %	6,7% %	73,3 %	0,0% %	6,7% %	73,3 %
Benchmarking	1	0	11	1	0	11	6,7% %	0,0% %	73,3 %	6,7% %	0,0% %	73,3 %
Tipo de análise utilizada para tomada de decisão												
Análise de rentabilidade do produto	10	1	4	10	1	4	66,7 %	6,7% %	26,7 %	66,7 %	6,7% %	26,7 %
Análise de rentabilidade do cliente	11	3	0	11	3	0	73,3 %	20,0 %	0,0% %	73,3 %	20,0 %	0,0% %
Análise do ciclo de vida do produto (CVP)	3	4	6	3	3	7	20,0 %	26,7 %	40,0 %	20,0 %	20,0 %	46,7 %
Tipo de análise estratégica utilizada												
Análise de indústria	6	6	1	5	7	1	40,0 %	40,0 %	6,7% %	33,3 %	46,7 %	6,7% %
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	11	2	1	7	5	2	73,3 %	13,3 %	6,7% %	46,7 %	33,3 %	13,3 %
Análise da posição dos concorrentes	9	2	0	5	4	2	60,0 %	13,3 %	0,0% %	33,3 %	26,7 %	13,3 %
Previsão de longo alcance	1	7	6	0	4	6	6,7% %	46,7 %	40,0 %	0,0% %	26,7 %	40,0 %
Gestão baseada em atividades (ABM)	3	0	10	5	3	9	20,0 %	0,0% %	66,7 %	33,3 %	20,0 %	60,0 %

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se, na Tabela 3, que os respondentes avaliam com alto grau de benefício, tanto nos últimos 3 anos quanto nos próximos, as técnicas tradicionais de método de custeio como, o custeio por absorção e o custeio padrão. Mostra também que consideram um baixo grau de benefícios de práticas como o custeio ABC.

Com relação à prática de orçamento, a maioria dos respondentes analisam com alto grau de benefícios as técnicas de orçamentos tradicionais, ou seja, o planejamento anual e controle de custos.

Percebe-se ainda que as medidas financeiras continuarão importantes ao longo dos próximos três anos, visto que 12 dos respondentes consideram como alto os benefícios da utilização de medidas de rentabilidade (lucro operacional e aumento de receitas). Destaca-se que 6 dos respondentes avaliam como alto os benefícios das medidas não financeiras relacionadas com inovações e 4 como médio. Isso revela que os respondentes estão começando a considerar as medidas não-financeiras como relevantes para a avaliação de desempenho, conforme os achados de Pavlatos e Paggios (2009).

Com relação ao tipo de análise estratégica, a análise de rentabilidade do produto (10) e análise de rentabilidade do cliente (11) se mantêm como as mais benéficas nos últimos e próximos 3 anos.

Por fim, o tipo de análise estratégica considerada mais benéfica para os próximos 3 anos continua a ser a análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes (7). Destaca-se também o aumento do grau de benefícios futuros da gestão baseada em atividades (ABM).

5 Conclusões e Recomendações

Esse estudo teve como objetivo analisar as práticas de CG em empresas hoteleiras da grande Florianópolis-Santa Catarina (Brasil). Para tanto, foram coletados dados de 15 hotéis.

Os resultados mostram a utilização de práticas de custos tradicionais como, o custeio por absorção e o custeio padrão, ambos incorporados das empresas industriais. Parecem ser práticas consolidadas nas empresas hoteleiras, já que estudos anteriores também destacaram estes métodos de custeio, o que mostra pouca evolução nas últimas décadas. Ou seja, as práticas são as mesmas, como não há interesse em modificá-las nos próximos três anos.

Da mesma forma que os métodos de custeio, as práticas de orçamento também relativamente tradicionais com utilização do orçamento anual para controle de custos. Embora, estudos internacionais mostram que hotéis em diferentes partes do mundo tem experimentado outras técnicas como o orçamento de base zero (JONES, 1998; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009). Os gestores hoteleiros não têm intenções em modificar esta realidade nos próximos três anos.

A utilização de medidas financeiras é uma prática destacada nos resultados da presente pesquisa e nos estudos anteriores. Embora, estudos mostram que as medidas não financeiras também são importantes, os gestores se sentem mais confortados em tomar as decisões munidos de informações sobre o lucro, aumento de receita, e indicadores como o REVPAR etc. Nestas práticas há um ponto de flexão, a utilização de medidas não financeiras nos próximos três anos relacionados a inovação. O que mostra a preocupação dos gestores hoteleiros, com a manutenção e atualização do hotel, visando manter a capacidade produtiva e os níveis de ocupação.

Na análise para tomada de decisão e estratégica três pontos foram destacados: a análise de rentabilidade do produto, cliente e dos concorrentes. Estas informações são chaves na gestão hoteleira, como conhecer a rentabilidade por tipo produto (habitação, bar e alimentação, garagem, salão de eventos etc) e habitação (standard, duplo, triplo, suíte presidencial etc) e cliente. Aqui também os gestores apontaram para uma mudança significativa, que a adoção da gestão baseada em atividades nos próximos três anos.

Estes resultados apontam para uma preferência por práticas de gestão tradicionais, incluídas nos estágios 1 e 2, com ênfase na determinação dos custos e controle financeiro e provisão de informação para planejamento e controle gerencial. Também não há uma área de

mudança em vista, já que os gestores hoteleiros não demonstraram grandes intenções em realizar inovações nas práticas de gestão nos próximos três anos.

Em relação a estudos futuros pode-se entender melhor as possíveis razões da utilização de práticas tradicionais, ou seja, os fatores que podem explicar os resultados encontrados. Ainda é importante compreender melhor como as práticas são adotadas, seus níveis de implementação e utilização, entre outras possibilidades de pesquisa neste tema.

Referências

ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in management accounting**, 2006, vol. 15, p. 229-247.

ATKINSON, H.; BROWN, J.B. Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**. Vol. 13 (3), p.128-136, 2001.

BAIN & COMPANY. **Management Tools & Trends**, 2013. Disponível em: <<http://www.bain.com/publications/business-insights/management-tools-and-trends.aspx>> Acesso: 10 de maio de 2017.

BRASIL, **Portaria nº 100, de 16 de Junho de 2011**. Institui o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem (SBClass), cria o Conselho Técnico Nacional de Classificação de Meios de Hospedagem (CTClass) e dá outras providências

CASTRO, J. K.; DE SOUZA, P.; ROCKENBACH, G.S.; LUNKES, R. J. Práticas presupuestarias aplicadas a la empresa hotelera de Brasil: Un estudio de la ciudad de Florianópolis. **Estudios y Perspectivas en Turismo**. Vol.21 (4), 2012, p. 904-924.

CODESSO, M.M.; LUNKES, R.J.; SUAVE, R. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú – SC. **Revista Turismo Visão e Ação**. Vol. 15 (2), 2013, p. 279–294.

DEBOLETO; G. A. G.; HALL, R. J.; DUTRA, F. M.; SILVA, R. J. Análise do Uso do Orçamento Empresarial em Uma Empresa de Pequeno Porte: Um Estudo de Caso um Comércio de Iluminação. **Comunicação & Mercado/UNIGRAN**. Vol. 01, No. 04, 2013, p. 98-114.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan/Jun, 2005.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças de Práticas de Contabilidade Gerencial: Aplicação da Análise de Discurso Crítica no relatório da Administração de Empresa Familiar.

BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. São Leopoldo, v.8, n. 2, PP.133-145, abril/junho 2011.

HAKTANIR, M.; HARRIS, P. Performance measurement practice in an independent hotel context: A case study approach. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 17, n. 1, p. 39-50, 2005.

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.

IFAC. **International Federation of Accountants.** Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 13 de agosto de 2017.

IMA. **Definition of Management Accounting.** Disponível em: <<https://www.imanet.org.cn/uploads/resource/2015-11/1447061510-17551.pdf>>. Acesso em: 13 de agosto de 2017.

JIAMBALVO, James. Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JONES, Tracy A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 10, n. 3, p. 96-100, 1998.

KAPLAN, R. S; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro, Campus, 1997.

LEITÃO, C. R. S.; SILVA, J. D. G. 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, 2009.

LIMA SANTOS, L., GOMES, C., FARIA, A.R., LUNKES, R.J., MALHEIROS, C., ROSA, F.S., NUNES, C. Contabilidade de Gestão Hoteleira. Cacém (Portugal): ATF, 2016.

LIMA, G. A. S.; EGITO, M. O. T.; SILVA, J. D. G. 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. 15, n. SPE, p. 106-116, 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.

MIRANDA, L. C., CARVALHO, i. R., LIBONATI, J. J., & CAVALCANTE, P. R. N. Práticas de contabilidade gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade e Controladoria**, 2013, vol. 5, no 1.

MINISTERIO DO TURISMO. Sol e praia são a principal atração de estrangeiros para o Brasil, 2016. **Ministério do Turismo.** Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/ultimas-noticias/6513-sol-e-praia-s-%C3%A3o-a-principal-atra%C3%A7%C3%A3o-de-estrangeiros-para-o-brasil.html>. Acesso em: 13 de agosto de 2017.

NUDURUPATI, S. S.; BITITCI, U. S.; KUMAR, V.; CHAN, F. T. State of the art literature review on performance measurement. **Computers & Industrial Engineering**, 2011, vol. 60, no 2, p. 279-290.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, 2009, Vol. 24 No. 1, pp. 81-98.

PELLINEN, J. Making price decisions in tourism enterprises. *Hospitality Management*. v. 22, n.2, 2003, p. 217–235.

SCHMIDGALL, R. S.; BORCHGREVINK, C. P.; ZAHL-BEGNUM, Odd Harald. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. **International Journal of Hospitality Management**, v. 15, n. 2, p. 189-203, 1996.

SCHMIDGALL, R. S.; DEFRANCO, A. L. Budgeting and forecasting. **The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 39, n. 6, p. 45-51, 1998.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. D. Budgeting in hotel chains: coordination and control. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 78-84, 1987.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting for pricing: a case example. **Accounting and Business Research**, v. 12, n. 47, p. 206-214, 1982.

SOUZA, P.; LUNKES, R.J. Práticas de orçamento: um estudo em empresas hoteleiras do Brasil. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**. Vol. 9 (3), 2015, p.380-399.

SOUZA, P.; SOUZA, R.M.; PETRI, S.M.; LUNKES, R.J. Development of balanced scorecard as a strategic management for a graduate program. **Revista IEEE Latin America**. Vol. 13(1), 2015, p. 277-283.

STEED, E.; GU Z. Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey-based analysis. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**. 21(6), 2009, p. 676-697.

SULAIMAN, M. B.; NAZLI N. A., N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, n.19, v.4, p.493-508, 2004.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: XXXI ENCONTRO DA ANPAD, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro, 2007.

UYAR, A.; BILGIN, N. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**. 30(2), 2011, p. 398-408.

VANZELLA, C.; LUNKES, R. J. Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 113-132, 2009.