

O envolvimento do controller no planejamento e tomada de decisões em hotéis de grande porte do sul do Brasil

João Teles (UFSC) - joaofloripaceara@hotmail.com

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - lunkes@cse.ufsc.br

Nathália Helena Fernandes Laffin (UFSC) - nathifl@gmail.com

Gustavo Silvy Kogure (UFSC) - g_kogure@hotmail.com

Fabricia Silva da Rosa (UFSC) - fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo:

As organizações atravessam processos de mudanças em face das reformulações no cenário global, as quais influenciam diretamente a economia de uma empresa. O setor hoteleiro, inserido neste contexto, necessita de profissionais capazes de entender essas demandas e auxiliar na gestão. Assim, a Controladoria apresenta destaque no cenário mercadológico. Deste modo, o objetivo geral desse estudo consiste em identificar práticas do controller em hotéis de grande porte no sul do Brasil, abordando o envolvimento deste profissional nos processos de planejamento e tomada de decisão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa, por meio de questionário estruturado, com controllers associados à ABIH das cidades de Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre. A pesquisa enquadra-se como descritiva, prática, pesquisa de campo, survey, quali-quantitativa e aplicada. A pesquisa obteve a adesão de 23 controllers e seus principais resultados revelam a participação destes na formulação de estratégias e no fornecimento de informações para o planejamento, entretanto, com pouco envolvimento na decisão de estratégias adotadas. Quanto às contribuições da controladoria no processo de gestão, percebeu-se um índice elevado de envolvimento em decisões estratégicas e operacionais. Nota-se, contudo, que há uma necessidade de ampliar a investigação sobre controladoria nos hotéis brasileiros em contextos e amostras que possibilitem o desenvolvimento de novas alternativas para a Controladoria em processos de decisões.

Palavras-chave: *Controladoria. Controller. Hotéis*

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

O envolvimento do *controller* no planejamento e tomada de decisões em hotéis de grande porte do sul do Brasil

Resumo

As organizações atravessam processos de mudanças em face das reformulações no cenário global, as quais influenciam diretamente a economia de uma empresa. O setor hoteleiro, inserido neste contexto, necessita de profissionais capazes de entender essas demandas e auxiliar na gestão. Assim, a Controladoria apresenta destaque no cenário mercadológico. Deste modo, o objetivo geral desse estudo consiste em identificar práticas do *controller* em hotéis de grande porte no sul do Brasil, abordando o envolvimento deste profissional nos processos de planejamento e tomada de decisão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa, por meio de questionário estruturado, com *controllers* associados à ABIH das cidades de Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre. A pesquisa enquadra-se como descritiva, prática, pesquisa de campo, *survey*, quali-quantitativa e aplicada. A pesquisa obteve a adesão de 23 *controllers* e seus principais resultados revelam a participação destes na formulação de estratégias e no fornecimento de informações para o planejamento, entretanto, com pouco envolvimento na decisão de estratégias adotadas. Quanto às contribuições da controladoria no processo de gestão, percebeu-se um índice elevado de envolvimento em decisões estratégicas e operacionais. Nota-se, contudo, que há uma necessidade de ampliar a investigação sobre controladoria nos hotéis brasileiros em contextos e amostras que possibilitem o desenvolvimento de novas alternativas para a Controladoria em processos de decisões.

Palavras-chave: Controladoria. *Controller*. Hotéis.

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

1 Introdução

As recentes atualizações da legislação contábil brasileira, em consonância com pronunciamentos técnicos de diferentes órgãos de classe e setores da sociedade, buscam afirmar e consolidar o processo de harmonização contábil. No que se refere ao cenário de mudanças nas organizações e em seus processos decisórios é imperativo associar as demandas de novas estratégias de gestão com as forças produtivas já em uso e assim ampliar a participação da contabilidade na gestão das organizações.

Especificamente na área de serviços no ramo de hotelaria, a controladoria pode contribuir para otimizar resultados em processos de gestão. Nesse aspecto, a controladoria, não somente como ramo do conhecimento e unidade organizacional, mas também como um setor que agrega um contingente diverso de informações, tende a oferecer uma gama de possibilidades em estratégias de planejamento, execução e controle nas atividades de gestão e decisões.

Desta forma, a gestão, compreendida como um conjunto de ações integradas, possibilita o alcance das metas estabelecidas por um planejamento. Nesta dimensão, as estratégias e os conhecimentos da área de controladoria podem contribuir e resultar em procedimentos técnicos que permitem, além de responder situações da organização, apresentar um conjunto de proposições visando fortalecer decisões e ampliar a gestão patrimonial em cenários de instabilidade e mudanças constantes.

O setor turístico e hoteleiro são setores cada vez mais globais, dinâmicos e competitivos, o que tem levado a um aumento da rivalidade internacional (Barroso e Flores, 2006). Diante desta situação, é importante oferecer aos gestores informação fidedigna a gestão, visando melhorar seus níveis de desempenho.

Assim o setor hoteleiro, de uma forma geral, está imerso em um ambiente altamente competitivo, e necessita de informações precisas e fidedignas para a adequada gestão das atividades. As empresas hoteleiras, como qualquer outra organização, podem utilizar-se de medidas ou indicadores financeiros para gerar informações para o processo de tomada de decisão de seus gestores, visando melhorar o desempenho do negócio.

Contudo, conforme Pavlatos e Paggios (2009), pouco se sabe sobre gerenciamento em turismo, principalmente em empresas hoteleiras o que sugere a necessidade de ampliar o conhecimento sobre o contexto gerencial e de desempenho de empresas do setor.

Visando explorar esta lacuna encontrada na literatura, o objetivo do presente trabalho é identificar práticas do *controller* em hotéis de grande porte no sul do Brasil, abordando o envolvimento deste profissional nos processos de planejamento e tomada de decisão. Para apresentar esta pesquisa, o presente artigo está assim estruturado, a partir desta introdução, apresenta-se a base teórica, seguida pela metodologia, resultados, conclusões e referências.

2 Referencial teórico

Nesta secção são revisados conteúdos necessários ao entendimento e interpretação dos resultados apresentados, conduzindo o leitor ao tema estudado.

2.1 Processo de gestão

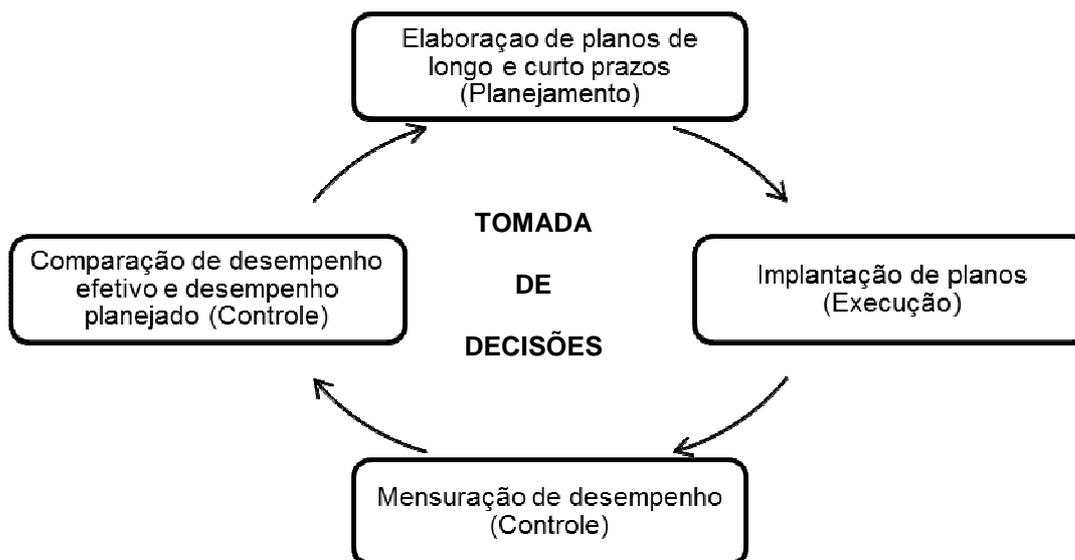
A controladoria, tanto quanto ramo do conhecimento como unidade organizacional, está presente na tomada de decisão e, conseqüentemente, inserida na gestão empresarial. Para a verificação dos níveis de atuação deste órgão ou profissional pode exercer na empresa, é necessário, primeiramente, compreender o funcionamento do processo de gestão.

O processo de gestão representa um conjunto de processos decisórios necessários para se administrar um negócio, compreendendo as fases do planejamento, execução e controle. Esse processo tem por finalidade permitir às empresas a obtenção de seus resultados em um conjunto coordenado de diretrizes. (MOSIMANN E FISCH, 1999; PADOVEZE, 2010; NASCIMENTO E REGINATO, 2010).

Gerir um empreendimento, seja ele de qualquer natureza, requer uma ordenação de variáveis que determinam o seu sucesso ou fracasso. Essas variáveis podem ser representadas pelas políticas adotadas pela empresa, pelo ambiente externo, dentre outros. Para Palazzo *et. al.* (2008, p. 4), “o processo de gestão deve garantir o cumprimento das metas, objetivos e missão da empresa, de maneira equilibrada e adaptável às mudanças”.

O processo de gestão é cíclico e constante, pois, ao passo que os planos são executados e concretizados no seu tempo previamente determinado, são, novamente, realizados novos estudos sobre as necessidades e intenções da empresa para que se determine um novo plano a ser realizado. A Controladoria está presente nesse processo como órgão coordenador, o qual busca, segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 132) “a otimização do resultado econômico global para a continuidade da empresa e o atingimento de sua missão”.

Essa idéia é ilustrada por Garrison, Noreen e Brewer (2007), os quais citam esse processo como o *Ciclo de planejamento e controle*, conforme apresentado na Figura 1. Todas essas atividades envolvem a tomada de decisões, e isso explica por que ela é indicada como centro em torno do qual giram as outras atividades.



Fonte: Adaptado de Garrison, Noreen e Brewer (2007)

Figura 1: Ciclo de Planejamento e Controle

O processo de tomada de decisão pode se caracterizar de forma diferenciada nos diversos setores da empresa. Entretanto, em qualquer hierarquia, este processo deve ser precedido de informações consistentes para que seja escolhida a melhor trajetória a ser cumprida.

A responsabilidade pelo processo decisório é competência daqueles que dispõem de informações suficientemente tempestivas e significativas, de modo a assegurar que a tomada de decisão seja a mais adequada para o empreendimento. Neste caso - e geralmente, a alta administração é quem possui essa competência - a Controladoria participa desse processo reportando informações a esse(s) gestor(es).

2.2 Planejamento, execução e controle

O planejamento é a principal etapa do processo decisório, pois é nele que são definidos os rumos do empreendimento. Para Braga (1995), o planejamento é um processo sistemático e contínuo de tomada de decisões no presente com vistas à consecução de objetivos específicos no futuro. No planejamento são definidas metas que a empresa pretende alcançar e quais as ações que serão desenvolvidas para o cumprimento destas metas.

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007), o diretor financeiro é responsável pelo fornecimento oportuno de dados relevantes em apoio a atividades de planejamento e controle, identificando, nessa cadeia, o *controller* como um subordinado a essa direção, auxiliando escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global. Brealey, Myers e Allen (2008) corroboram esta hierarquia, tal qual Braga (1995), que percebe o *controller* não tão somente como um assessor ao planejamento, mas inclui esta prática como uma das principais atribuições do *controller*.

Após o estudo do ambiente e a formulação de metas, parte-se para a etapa da execução, que é aquela na qual são colocadas em práticas as ações estabelecidas no planejamento. De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 38), “na etapa da execução são armazenados os dados referentes ao desempenho realizado” para que possam, ao final do processo de controle, ser comparados às metas projetadas.

Steiner (1979) vai além e exalta a etapa da execução, dizendo que nenhuma empresa lucra a partir dos planos, pois é a implementação dos planos que gera o lucro.

Por não se tratar apenas de um sistema, mas de pessoas, as atividades praticadas numa empresa devem sempre ser controladas, de forma a verificar que os planos estejam saindo em conformidade com os objetivos da corporação. Em função desta situação, tem-se o processo de controle da gestão, o qual, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 314), “o controle envolve as medidas tomadas pela administração para aumentar a probabilidade de que os objetivos fixados na etapa do planejamento sejam atingidos”.

Por meio do controle é que se pode verificar se todas as partes da organização estão trabalhando em conformidade a fim de chegar aos objetivos da empresa e, de acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007), sem um controle efetivo, ter um bom planejamento é perda de tempo.

Nesse sentido, a Controladoria - por meio do profissional responsável por essa área, o *controller* - se apresenta como um elemento vital para esse processo, pois, interligada a demais setores, permite verificar a maneira como a organização está atuando frente as suas metas (MOSIMANN E FISCH, 1999).

Ou seja, a Controladoria, interagindo com outros setores, como o de sistemas de informações, por exemplo, efetua o processo de controle da gestão empresarial. Para Braga (1995), o papel da Controladoria nesse processo é garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores.

2.3 Orçamento

O orçamento é a técnica de gestão mais utilizada na contabilidade (PICKUP, 1985). Segundo Guzej (2007), orçamento é parte do arcabouço de informações gerenciais de uma empresa, no qual se baseia a atividade de tomada de decisão. Trata-se de um processo que deve aparecer em todas as fases do planejamento de um negócio, em nível estratégico, operacional e tático, uma vez que a aprovação de determinados planos depende das variáveis orçamentárias.

Garrison, Noreen e Brewer (2007) apontam que o orçamento é um plano detalhado de aquisição e uso de recursos, financeiros ou não, ao longo de um certo período de tempo, representando um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos formais. Por essa razão, “o orçamento geral é uma ferramenta gerencial essencial, que comunica os planos da administração a toda a organização, aloca recursos e coordena atividades”.

Na mesma linha, Schmidgall e DeFranco (1998) acrescentam que o orçamento reforça o controle da administração no que diz respeito às despesas operacionais dos hotéis, auxiliando na determinação da rentabilidade do empreendimento, entendimento este que é compartilhado por Karch (1992).

O orçamento permite que se realizem projeções passíveis de serem posteriormente comparadas com os resultados reais, consoante asseveram Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 314): “os orçamentos definem metas e objetivos que podem atuar como padrões de referência para a avaliação de desempenho”. Na concepção de Schmidgall e DeFranco (1998), é uma forma de planejamento estratégico, ainda que primeiro se limite a um período de doze meses e o segundo abranja um tempo maior.

Na visão de Braga (1995) orçamentos são normalmente elaborados sob a orientação do *controller*, que exerce funções de assessoria (*staff*), inspeciona os assuntos financeiros e cuida da rentabilidade da empresa idéia corroborada por Brealey, Myers e Allen (2008, p. 8) ao citar que “o *controller* ou o diretor financeiro são os responsáveis pela organização e pela supervisão do processo de definição do orçamento”.

Ainda segundo Braga (1995), as grandes empresas costumam manter comitês dentro da função financeira para tratar de determinados assuntos, entre os quais se inclui o planejamento orçamentário:

As empresas mais bem organizadas possuem um Comitê de Orçamentos que fixa objetivos, metas e diretrizes para o desenvolvimento do processo orçamentário. Ao Departamento de Orçamentos cabe a preparação dos formulários e instruções de preenchimento, o controle do cronograma de elaboração dos orçamentos e a preparação de outras peças orçamentárias a partir dos dados básicos orçados por todas as unidades e órgãos da empresa. Os quadros orçamentários finais e as demonstrações financeiras projetadas são então submetidos à alta administração. Nessa etapa é comum haver diversas alterações nos dados orçados antes da aprovação final. Esse processo é repetido anualmente, e os orçamentos deverão ser aprovados antes do início do período a que se referem.

Haktanir (2006) elenca vários papéis para o orçamento dentro das organizações, dentre os quais cabe ressaltar: um meio de comunicação e coordenação, um dispositivo motivacional, um meio de avaliação de desempenho e controle, dentre outros. Emmanuel, Otley e Merchant (1990) incluem nesta lista a base para tomada de decisão como fator importante do orçamento.

O uso do orçamento traz diversos benefícios, destacados por Braga (1995): fortalecimento do hábito de estudar todos os aspectos envolvidos antes de serem tomadas as decisões; estímulo à participação de todos os responsáveis envolvidos no plano; fornecimento de critérios para a alocação de recursos escassos; coordenação e correlação de todos os esforços; revelação dos pontos de eficiência e da ineficiência; obrigatoriedade de avaliar os resultados reais em face dos orçados; e geração de eficácia em cada área da empresa como um todo.

2.4 Participação do *controller* no processo de tomada de decisão

Uma decisão deve ser tomada quando da existência de um problema e quando há mais de uma possibilidade (alternativa) para sua resolução. No ambiente empresarial, cada vez mais competitivo, busca-se tomar decisões mais rápidas, corretas e abrangentes. Essas decisões objetivarão minimizar perdas e maximizar ganhos, zelando pelo processo de continuidade da empresa (GOMES, GOMES e ALMEIDA, 2002).

Hornngren, Foster e Datar (2000) definem o papel da controladoria na tomada de decisão na prestação de informações financeiras e não-financeiras, auxiliando o gestor a cumprir as metas organizacionais na tomada de decisão.

Porém, este papel poderia ser desenvolvido de forma a ser mais crítico e participativo, tornando-se ‘parceiros de negócios’ e adquirindo mais influência nas decisões gerenciais. Isto sugere que existam conseqüências dos papéis dos *controllers* na tomada de decisão, já que fornecem análises em apoio à decisão gerencial, o que em tese causaria implicações positivas para o desempenho organizacional.

Analisar os fatores que influenciam a participação do *controller* na gestão das empresas é pertinente para que se possa definir o seu papel nas organizações. Alguns estudos já foram realizados para que se pudesse distinguir a partir de quais elementos se configuram na sua participação no processo decisório.

Pesquisas como as de Sathe (1982), Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Bots (2008) levantam características que influenciam a participação do *controller* na gestão. Rouwelaar e Schaepkens (2008) utilizaram da mesma abordagem que os dois estudos citados, porém focando sua pesquisa em organizações de saúde. Sathe (1982) expõe os fatores que considerou como influentes no envolvimento na tomada de decisão, são eles: características

do negócio e do ambiente empresarial; expectativa dos gestores, orientação e filosofia da empresa, e; motivação do *controller*, personalidade e relações interpessoais com a diretoria.

Zoni e Merchant (2007) constataram que os *controllers* são pouco envolvidos na tomada de decisões. O estudo indica uma relação positiva entre sua participação, considerando as variáveis de intensidade de capitais e o grau de formalização dos sistemas de planejamento (estratégico e orçamentário). Uma relação positiva inesperada foi encontrada entre a habilidade financeira dos gestores e a participação dos *controllers* na tomada de decisões de natureza estratégica.

Os mesmos autores notam que, ao invés de ter mais *controllers* envolvidos para compensar as fraquezas (falta de habilidades financeiras) dos gerentes de linha, aparentemente chefiados com conhecimentos em finanças, incentivam um maior envolvimento do *controller*. O estudo também encontrou uma relação positiva significativa entre o desempenho da empresa e a participação do *controller* na tomada de decisão.

Em outro estudo, Rouwelaar e Schaepekens (2008) analisaram as características pessoais e competências dos *controllers* da área da saúde, na Holanda. Os autores apontam que os mais envolvidos na tomada de decisão são mais eficazes e que há necessidade de características pessoais para que essa eficácia seja concretizada nas ações do *controller*.

3 Metodologia da pesquisa

Esta pesquisa tem característica descritiva, pois procura descrever e analisar a utilização de indicadores financeiros no setor de hotelaria. Trata-se de estudo *ex post facto*, no qual o pesquisador não tem controle sobre as variáveis no sentido de poder manipulá-las, pode apenas relatar o que aconteceu ou que está acontecendo (COOPER; SCHINDLER, 2003). Utiliza-se de dados primários - questionário - para obter as informações, visando atingir o objetivo proposto.

Adotou-se como ferramenta de pesquisa um questionário estruturado para coleta dos dados primários. O questionário foi construído para caracterizar os hotéis da amostra e identificar o perfil dos indicadores de desempenho financeiro utilizados. O desenvolvimento das questões aplicadas ocorreu de forma secundária, por terem sido adaptadas dos estudos de Sathe (1982); IMA (1996); Burns e Yazdifar (2001); Rouwelaar e Bots (2008); Rouwelaar e Schaepekens (2008) que pesquisaram hotéis em diferentes partes do mundo.

O questionário contém proposições investigativas do tipo *Likert*, as quais são atribuídos valores, significando 1 a impressão menos favorável e 5 a mais favorável (COOPER E SCHINDLER, 2003).

A coleta de dados foi realizada durante os meses de novembro de 2010 e março de 2011. Para verificar a presença do *controller* nos hotéis foi perguntado aos atendentes, por contato telefônico, sobre a presença do departamento de controladoria. Em caso negativo, indagou-se sobre o contador gerencial ou responsável por departamento financeiro, no sentido de que os respectivos profissionais exercem suas funções, não se apegando a denominações (SÁ, 2009).

O tratamento dos dados estrutura-se a partir de estatística descritiva com base em medidas de dispersão, em que se executam os cálculos da média, mediana e desvio padrão, para posterior análise.

3.1 População e amostra

Para a delimitação deste estudo definiu-se a abordagem em hotéis com mais de 100 unidades habitacionais (UH), associados à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH) nos Estados do sul do Brasil (Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná). Quanto à escolha de hotéis associados à ABIH, esta se deu na tentativa de buscar uma relação de hotéis

a partir de um organismo representativo do setor e que auxiliasse o autor na organização da abordagem. Porém, não se conseguiu a prévia categorização a partir dessas listas.

Sobre a categorização dos hotéis participantes acima de 100 UH's, entende-se que esse fator pressupõe uma estrutura administrativa que permita a existência da controladoria ou do profissional que exerça suas funções. Outra motivação é a busca de uma amostra mais homogênea.

A categorização poderia ser realizada por outros parâmetros, como número de funcionários ou faturamento, contudo, a quantidade de UH's é um dado que se pode conseguir mais facilmente, nos sítios eletrônicos dos hotéis, e em caso negativo, com o atendente da recepção, por meio de contato telefônico. Diante disso adotou-se a categorização por quantidade de UH's, considerando-se dessa forma, hotéis de grande porte para a seleção da amostra, conforme explica Silva (2000) no Quadro 1:

Porte do hotel	Número de UH's
Pequeno	Até 50
Médio	De 51 até 100
Grande	Acima de 100

Fonte: Silva (2000)

Quadro 1 - Porte de hotéis de acordo com nº de UH's

A escolha das três capitais como população da pesquisa tem o intuito de se investigar hotéis com características de atuação semelhantes, ou seja, localizados em centros urbanos, minimizando as peculiaridades regionais e estruturais de empreendimentos voltados ao turismo de campo, muito encontrados entre os Estados do sul do Brasil.

A Tabela 1 mostra a quantidade de hotéis constantes nas listas de associados nas cidades definidas para investigação. O número de hotéis associados nas três cidades é de cento e quarenta e cinco (145). Destes, verificou-se a existência de oitenta e seis (86) hotéis com mais de 100 UH's, estando aptos à abordagem da pesquisa, representado dessa forma, a população ou universo de pesquisa.

Tabela 1 - População e amostra da pesquisa

Cidades	Hotéis associados	Hotéis > 100 UH's	Amostra	%
Florianópolis	46	24	08	34,8
Porto Alegre	47	28	07	30,4
Curitiba	52	34	08	34,8
TOTAL	145	86	23	100,0

A amostra obtida pela pesquisa foi de vinte e três (23) respondentes, representando o mesmo número de hotéis, configurando a parcela de aderência à pesquisa. Esse número representa 26,74% da população definida.

Diante disso, a amostra se configura como não-probabilística e intencional, ou seja, os elementos que compõem a pesquisa foram selecionados de acordo com determinado critério e tinham a opção de não participar da pesquisa, excluindo a probabilidade de todos os elementos pudessem ser selecionados para compor a amostra. Como consequência, os resultados apresentados nesta pesquisa não podem ser generalizados aos demais hotéis da população, pois a amostra não garante a representatividade desta.

4 Resultados

Nesta etapa do estudo apresentam-se os resultados obtidos quanto ao envolvimento do *controller* no planejamento e sua participação na tomada de decisões em hotéis

4.1 Participação do *controller* no planejamento

Sobre a participação e influência do *controller* no planejamento verificou-se o grau de envolvimento a partir de três alternativas:

- Fornecimento de informações (baixa influência);
- Participação na formulação de estratégias (influência intermediária); e
- Decide qual estratégia adotar (alta influência)

Destaca-se que não foi solicitado assinalar apenas uma alternativa, podendo assim, o respondente indicar sua(s) função(ões) no planejamento, conforme Figura 2.

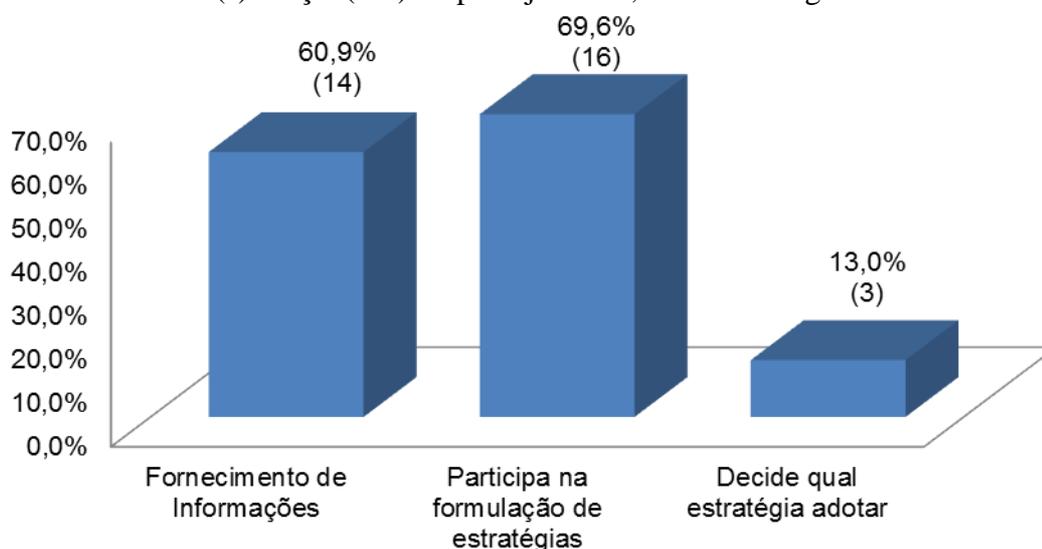


Figura 2 - Participação da controladoria no planejamento

Quanto ao fornecimento de informações, 60,9% admitiram fazê-lo, significando um aspecto ‘coadjuvante’ no processo de planejamento, ou de baixo envolvimento. Sobre a participação na formulação de estratégias, a incidência da amostra elevou-se, chegando a 69,6%, demonstrando envolvimento de ‘co-participação’, ou seja, possui responsabilidade compartilhada, com influência no desenvolvimento do processo.

Já para o nível considerado de maior envolvimento, onde o *controller* decide a estratégia a ser adotada, percebe-se apenas 13% da amostra (3 respondentes) com alta influência e responsabilidade sobre os caminhos a serem percorridos pelo hotel.

Esse resultado vai ao encontro do papel esperado do *controller* nas práticas do planejamento, sendo co-participante das decisões referentes ao planejamento, apresentando os quadros situacionais da empresa, sugerindo e formulando alternativas, porém sem ‘comandar o navio’ decidindo e impondo o que será feito, e sim um comportamento similar ao de um ‘navegador’ (HECKERT e WILLSON, 1963).

4.2 Responsabilidade pelo processo orçamentário

Complementando a verificação exposta por Sathe (1982), investigou-se sobre a responsabilidade pelo processo orçamentário, uma vez que, pelo autor, a formalização de

planejamento estratégico e processo orçamentário propiciam o envolvimento do *controller* em atividades de gestão.

Para esse questionamento não se delimitou responsabilidade à pessoa ou departamento, deixando a cargo do respondente a descrição do item proposto, uma vez que foi uma pergunta aberta. As respostas foram transcritas e elencadas de acordo com a frequência auferida, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Responsabilidade pelo processo orçamentário

RESPONSABILIDADE PELO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	Frequência
<i>Controller</i>	7
Diretor Financeiro	3
Gerente geral	2
<i>Controller</i> e Gerente geral	2
Departamento financeiro	2
Gerente financeiro	1
Diretor Administrativo	1
Administrativo/Financeiro	1
Departamento de compras	1
<i>Controller</i> e diretoria	1
Gerência de compras e financeira (supervisão e direção)	1
Gerente, consultor e diretoria	1
TOTAL	23

O *controller* tem responsabilidade exclusiva pelo processo orçamentário em sete hotéis e, compartilhada com a gerência ou diretoria em outros três, totalizando em dez os hotéis que atribuem a responsabilidade pelo orçamento ao *controller*, representando 43,48% da amostra.

Em três hotéis a responsabilidade pelo orçamento é função do diretor financeiro, enquanto em dois é do departamento financeiro, e um indicou setor administrativo/financeiro e outros dois na gerência financeira, sendo uma dividida com a gerência de compras. Com isso, notam-se em oito as respostas que envolvem a área financeira (desconsiderando o *controller*) como responsável, perfazendo 34,8% das respostas.

Outros resultados atrelam a responsabilidade a gerentes, diretores, consultor e departamento de compras, onde se percebe a concentração da responsabilidade pelo processo orçamentário para essas áreas e funções afins.

4.3 Participação e envolvimento na tomada de decisão

A medição da influência ou envolvimento do *controller* nas decisões de gestão é baseada em dois instrumentos de verificação, uma questão envolvendo níveis de participação em decisões estratégicas e operacionais e outra questão indicando o grau de envolvimento em uma lista de decisões de gestão.

a) *Decisões estratégicas x decisões operacionais*

Esta questão foi desenvolvida por Sathe (1982) e também adotada por Zoni e Merchant (2007) onde se verifica o grau de influência em duas categorias de decisões de gestão: *i) decisões operacionais – com reflexos na empresa até um ano* e *ii) decisões estratégicas – aquelas com impacto superior a um ano*. Utilizou-se esse critério de definição,

objetivando minimizar ambigüidades nas respostas e mantendo os parâmetros estabelecidos pelos autores do instrumento.

Nos referidos estudos a questão foi trabalhada mais profundamente, com escala de um (1) a quatro (4) para cada grau de envolvimento, ao invés de ‘sim ou não’, e se consideraram as decisões de gestão como variável única e dependente, contudo este não é o objetivo do presente estudo.

Colocou-se a seguinte questão, solicitando para cada item resposta positiva ou negativa: “No tocante a decisões operacionais, você”:

- Apresenta as informações e análises (baixo envolvimento);
- Recomenda as medidas a serem tomadas (envolvimento intermediário); e
- Contesta planos e ações dos executivos operacionais (alto envolvimento).

Em seguida, a questão se voltou às decisões estratégicas. Na Figura 3, têm-se os níveis de participação do *controller* por categoria de decisão (estratégica e operacional), a partir das respostas positivas obtidas.

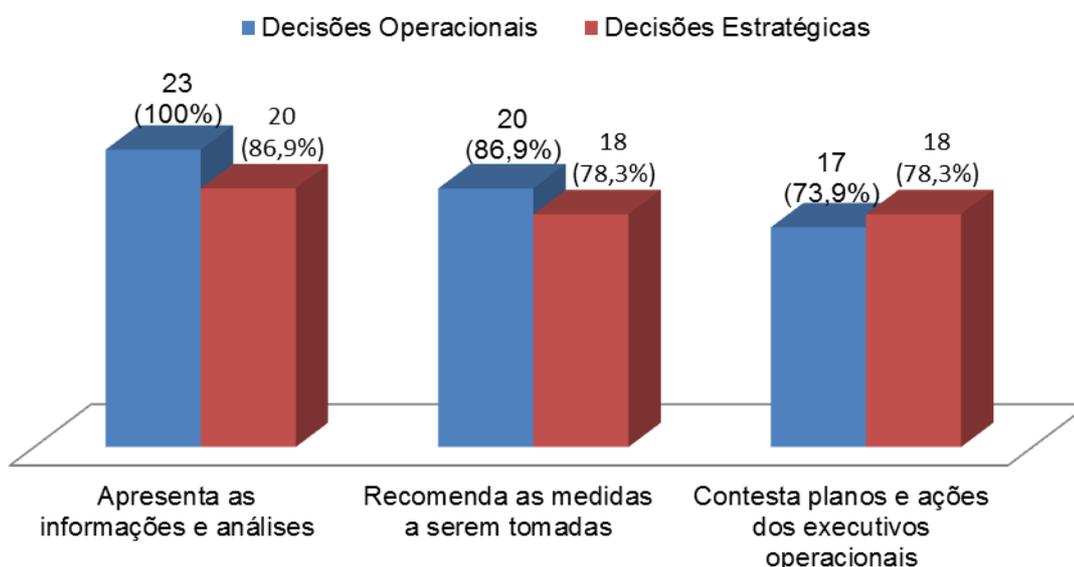


Figura 3 - Participação do *controller* em decisões estratégicas e operacionais

O nível de participação apresenta um comportamento sutilmente descendente nos dois tipos de decisão, ou seja, maiores incidências no nível que representa menor envolvimento (apresenta as informações e análises) e menores participações quando “contesta planos e ações dos executivos operacionais”.

Sobre as decisões operacionais, todos os *controllers* (23) afirmaram subsidiar esse tipo de decisão apresentando informações e análises. Desses, vinte vão além e recomendam as medidas a serem tomadas e por fim, dezessete respondentes, ou 73,9% da amostra chegam ao nível de contestar planos e ações dos executivos operacionais, ou seja, com maior influência e ‘autoridade’ para as decisões operacionais. Pode-se dizer que, de cada quatro *controllers*, praticamente três possuem alto envolvimento.

Quanto às decisões estratégicas, três respondentes negaram participação, porém, considera-se expressiva a quantidade de profissionais (86,9%) que apresentam informações e análises para esse tipo de decisão. Quanto a recomendar medidas a serem tomadas, dezoito afirmaram essa influência, mesmo número que ‘contesta planos e ações dos executivos operacionais’.

É interessante notar que a participação em decisões operacionais sem analisar seu nível ou influência é maior que o número percebido para as estratégicas, já que nessas houve ‘não-participação’ de três *controllers*, enquanto naquelas, todos possuem algum tipo de participação.

Todavia, verificou-se maior nível de participação nas decisões estratégicas, uma vez que dezoito profissionais evidenciam essa influência, enquanto dezessete apontam esse nível de participação nas decisões operacionais.

O estudo de Zoni e Merchant (2007) em empresas de grande porte da Itália também verificou alto envolvimento dos *controller* nas decisões de gestão, porém com uma pequena ênfase às decisões operacionais.

De maneira geral, considera-se alto o envolvimento e participação dos *controllers*, tanto para as decisões estratégicas quanto para as operacionais, já que se verificou que todos os *controllers* pesquisados têm algum tipo de participação em decisões. Indo adiante, quase três em cada quatro respondentes também apresentam alta influência e envolvimento em decisões estratégicas, o que indica a importância do profissional nos hotéis.

b) *Decisões específicas*

Para analisar o envolvimento em decisões específicas, foram agrupados os instrumentos desenvolvidos por Rouwelaar e Bots (2008).

A questão para esse item consiste em uma lista com quinze tipos de decisões de gestão, além disso, incluiu-se ‘gestão de custos’ como forma a compreender um escopo maior. Os respondentes deveriam assinalar o nível de influência em cada grupo de decisão para o hotel, numa escala do tipo *likert* (de 1= muito pouco ou nada até 5= muito alta ou total). Os resultados estão evidenciados na Tabela 3.

Tabela 3 - Participação do *controller* nas decisões do hotel

TIPOS DE DECISÃO	Muito Pouco ou Nada (1)	Pouco (2)	Médio (3)	Alta (4)	Muito Alta ou Total (5)	Média	Desvio-padrão	Mediana
Inventário	1	1	1	8	12	4,26	1,05	5
Gestão de custos	2	-	1	10	10	4,13	1,14	4
Financeiras	2	-	3	8	10	4,04	1,19	4
Contas a receber	1	2	3	9	8	3,91	1,12	4
Processos Internos	2	-	5	12	4	3,7	1,06	4
Despesas de capital	3	2	4	8	6	3,52	1,34	4
Decisões Estratégicas	1	2	7	11	2	3,48	0,95	4
Investimento	2	3	6	9	3	3,35	1,15	4
Formação de preços	3	3	8	6	3	3,13	1,22	3
RH	4	3	5	8	3	3,13	1,32	3
Estrutura organizacional	4	2	7	9	1	3,04	1,19	3
Sist. de Av. de desempenho	4	2	9	6	2	3	1,21	3
Sistemas de incentivos	5	4	4	9	1	2,87	1,29	3
Produtos e serviços	4	5	11	3	-	2,56	0,94	3
Segmento de cliente-alvo	5	7	9	2	-	2,35	0,93	2
Marketing	4	11	6	1	1	2,3	0,97	2

O maior envolvimento do grupo investigado é percebido nas decisões de inventário, onde a média é de 4,26 (de 1 a 5) e a mediana, cinco; além da maioria dos *controllers* (12) indicar envolvimento ‘muito alto ou total’ para esse tipo de decisão. Incluindo as opções de ‘alto envolvimento’ esse número chega a vinte respondentes, representando 86,9% da amostra.

As decisões de ‘gestão de custos’, surgem como o segundo grupo com maior envolvimento do *controller*, com média de 4,13, embora a mediana já tenha baixado em relação à alternativa de decisões de inventário, resultando em quatro. Agrupando as alternativas de alto envolvimento (4 e 5), observa-se também o número de vinte respostas, assim como as de inventário.

Encerrando o grupo com média acima de quatro, observam-se as ‘decisões financeiras’, com dezoito respondentes relatando envolvimento alto e muito alto. Pelas indicações, o *controller* é altamente envolvido em questões patrimoniais, econômicas e financeiras, denotando foco abrangente à atuação do profissional.

Em um segundo grupo, considerando-se as decisões com médias entre três e quatro (4) e com a mediana quatro (4), relacionam-se as decisões de: ‘contas a receber’, ‘processos internos’, ‘despesas de capital’, ‘estratégicas’ e ‘de investimento’, ratificando a abrangência e importância da atuação do *controller* nos hotéis.

No tocante às decisões estratégicas, este questionamento serve para verificar a confiabilidade dos dados prestados à pesquisa, uma vez que tal tema foi abordado anteriormente com outra configuração. Sendo assim, percebe-se aderência aos resultados fornecidos às duas questões que abordaram esse tipo de decisão.

Um cenário com menor envolvimento (intermediário) pode ser percebido no grupo com média acima de três (3) e mediana três (3), o que reforça menor contundência no envolvimento do grupo. Incluem-se as decisões de: ‘formação de preços’, ‘recursos humanos’, ‘estrutura organizacional’ e ‘sistemas de avaliação de desempenho’.

Quanto às decisões de formação de preços, verifica-se um envolvimento intermediário, onde o *controller* dever ter um papel de subsidiar essas decisões de acordo com as informações de custos e indicadores contábeis de resultado, porém sem poder de decisão.

Por fim, as áreas com menor envolvimento podem ser agrupadas pela média abaixo de três (3) e são elas: ‘definição de sistemas de incentivos’, ‘definição de produtos e serviços’, ‘definição do segmento de cliente-alvo’ e ‘decisões de marketing’.

As decisões ou diretrizes de produtos, serviços e cliente-alvo geralmente são estabelecidas em plano de negócios e pesquisa de mercado, previamente ao início das atividades. Quanto às decisões de marketing, acredita-se não ser o alvo da atuação do *controller*, embora sua participação deva ser considerada, assim como a definição de sistemas de incentivo.

5 Considerações finais

A controladoria, como ramo do conhecimento ou unidade organizacional, destaca-se frente às necessidades dos empreendimentos, sejam eles de quaisquer ramos. O setor hoteleiro não se distancia dessa linha, apresentando o *controller* como um profissional essencial para o bom funcionamento da companhia.

A presente pesquisa propôs a investigação da contribuição da controladoria no processo de gestão de empresas do segmento hoteleiro, no sul do Brasil. Essa contribuição foi abordada por meio da identificação do grau de envolvimento do *controller* no planejamento e sua influência em decisões de gestão.

No que diz respeito à participação da Controladoria na etapa do planejamento no processo de gestão, os resultados são harmônicos em relação à revisão literária, a qual

descreve a Controladoria como um órgão de suporte ao gestor. A pesquisa revela o *controller* como um dos principais responsáveis pelas formulações de estratégias e como um importante sistema de informações em virtude de seu conhecimento de dados econômicos. No que diz respeito à escolha das estratégias a serem utilizadas, poucas são as empresas que têm a Controladoria como órgão responsável.

Sendo assim, diante dos índices e critérios apresentados, percebe-se a Controladoria com envolvimento intermediário no processo de planejamento organizacional. O *controller* tem responsabilidade exclusiva pelo processo orçamentário na maior parte da amostra utilizada nesta pesquisa, resulta que também apresenta conformidade com as abordagens da literatura, a qual traz a Controladoria como principal área responsável na elaboração e controle do orçamento.

Ainda no que diz respeito ao orçamento, em uma porção significativa da amostra (34,8%), o diretor financeiro é o responsável por esta técnica, corroborando a teoria apresentada por Brealey, Myers e Allen (2008) ao citar que o *controller* ou o diretor financeiro como responsáveis pela organização e pela supervisão do processo de definição do orçamento.

Sobre a contribuição da controladoria no processo de gestão, a Controladoria se mostrou efetiva com altos índices de envolvimento em decisões estratégicas e operacionais, já que se verificou que todos os *controllers* pesquisados têm algum tipo de participação em decisões. Em relação ao tipo de decisão, as financeiras, de inventário e gestão de custos se destacam, respaldando o gestor com relevantes informações econômicas.

Ainda que não seja o profissional responsável efetivamente pelo processo de gestão, o *controller* atua de forma singular e muito substancial para a empresa. Portanto, conclui-se que a Controladoria está envolvida no processo de gestão dos hotéis do sul do Brasil, sendo essencial na formulação de estratégias de planejamento, elaboração do orçamento e na tomada de decisões.

Nota-se, contudo, que há uma necessidade de ampliar a investigação sobre controladoria nos hotéis brasileiros em outros contextos e com amostras que possibilitem a exploração da análise dos dados e teste de hipóteses, de forma a contribuir para a literatura da área, que ainda é pouco explorada e também para expandir as alternativas de fomento da controladoria em processos de decisões.

Referências

BARROSO, M.; FLORES, D. **La competitividad internacional de los destinos turísticos: del enfoque macroeconómico al enfoque estratégico**, Cuadernos de Turismo, nº. 17, 2006, p. 7-24.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 1995.

BREALEY, R., MYERS, S., ALLEN, F. **Princípios de Finanças Corporativas**. Tradução Maria do Carmo Figueira, Nuno de Carvalho; revisão técnica Fabio Gallo Garcia, Luiz Alberto Bertucci. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BURNS, J.; YAZDIFAR, H. Tricks or Treats. **Financial Management**, p. 33-35, 2001.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7ª.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

EMMANUEL, Clive; OTLEY, David; MERCHANT, Kenneth. **Accounting for Management Control**. London: Chapman And Hall, 1990.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W., BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GOMES, Luiz Flavio M; GOMES, Carlos Francisco S.; ALMEIDA, Adiel Teixeira de. **Tomada de decisão gerencial: enfoque multicritério**. São Paulo: Atlas, 2002.

GUZEJ, K.. Results of research of budgeting development in slovene insurance companies. **Ekonomska Istrazivanja**, Pula, v. 21, n° 2, p.60-74, 01 jun. 2008. (sei que é junho, mas não consegui achar o dia)

HAKTANIR, Mine. **Performance measurement in independent hotel**. Disponível em: <<http://v5.books.elsevier.com/bookscat/samples/9780750667296/9780750667296.PDF>>. Acesso em: 08 ago. 2011.

HECKERT, J.B; WILLSON, J.D. **Controllership**. Nova Iorque, 2ª. ed. Ronald Press, 1963.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 10ª. ed., **Prentice Hall**, Nova Jersey, 2000.

IMA – Institute of Management Accountants, 1996. E-mail: www.imanet.org.

KARCH, R. **Streamlining Your Hotel Cost**. *Hotel and Resort Industry*. v. 15, n° 11, p. 88-90, 1992.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Silvio. **Controladoria**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2ª. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. **A survey of factors influencing the cost system design in hotels**. *International Journal of Hospitality Management*. v 28, n° 02, p. 263-271, 2009.

PICKUP, Ian. Budgetary control within the hotel industry. **International Journal Of Hospitality Management**, Orlando, v. 4, n° 4, p.149-155, 1985.

PALAZZO, Juliana; CARVALHO, Luciano Ferreira; RESENDE NETO, Aline; FALLEIROS, Ana Elisa de Souza. **O Papel da Controladoria no Processo de Gestão em empresas de grande porte de Uberlândia**. V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos07/1149_1149_Artigo2_Controladoria_Seget_Autores.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2011.

ROUWELAAR, Hans ten, SCHAEPKENS, Franz. **More effective by involvement in management:** An empirical study about Dutch Financial Controllers working in the Health care sector. Breukelen: Financial Controllers in Health Care, 2008.

_____, Hans ten, BOTS, Jan. **Business Unit controller involvement in management:** An empirical study in the Netherlands. Breukelen: Financial Controllers in Health Care, 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração.** Curitiba: Juruá, 2009.

SATHE, V. **Controller Involvement in Management.** Prentice-Hall, 1982.

SCHMIDGALL, Raymond S.; DEFRANCO, Agnes L. **Budgeting and forecasting:** Current practice in the lodging industry. Cornell Hotel And Restaurant Administration Quarterly, Ithaca, v. 39, n°. 6, p.45-51, 1998..

SILVA, José Dionísio Gomes da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira.** 214 p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

STEINER, George A. **Strategic Planning:** What Every Manager Must Know. New York: Free Press, 1979.

ZONI, Laura; MERCHANT, Kenneth A. **Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations.** Journal of Accounting & Organization Change. v. 03, n°. 01, p. 29-43, 2007.