

A contabilidade de gestão na indústria hoteleira portuguesa

Fique a par de algumas das conclusões reveladas por um estudo que procurou averiguar sobre as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pelos grupos hoteleiros.

Por **Nuno Arroiteia***,
Conceição Gomes** e
Luís Lima Santos***

Artigo recebido
em maio de 2011



As técnicas de contabilidade de gestão têm evoluído para dar resposta à crescente necessidade de informação advinda de gestores empresariais. No setor hoteleiro essa evolução tem também sido sentida, assim como impulsionada pelo facto de ser uma indústria altamente competitiva e exposta à procura internacional.

Pavlatos e Paggios (2009) consideram que o interesse na contabilidade de gestão das unidades hoteleiras é cada vez maior. Dada a especificidade da atividade económica desta indústria, a informação solicitada pelos gestores para a tomada de decisão diverge da requerida noutras atividades económicas (Mia e Patiar, 2001).

Na qualidade de investigadores do Grupo de Investigação em Turismo

(GITUR) do Instituto Politécnico de Leiria, e docentes de Contabilidade de Gestão, questionámo-nos se existe um desfasamento entre os conteúdos das unidades curriculares lecionadas e os aplicados em termos práticos nas unidades hoteleiras. A formação ministrada no ensino superior deve preparar os alunos para os desafios colocados pelo mercado de trabalho e, por outro lado, deve fornecer aos alunos instrumentos de trabalho que possam aplicar e melhorar a qualidade da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

Metodologia

Desta forma, iniciámos um processo de recolha de informação de elementos relativos a unidades hoteleiras, através de um inquérito, onde procurámos obter algumas informações sobre as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas, incluindo a adoção do USALI – *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, enquanto referencial normativo no setor ao nível internacional e, particularmente, entre grupos hoteleiros.

Este trabalho de investigação, que ainda se encontra em curso, incidiu numa primeira fase sobre 35 unidades hoteleiras, tendo os inquéritos sido recolhidos entre 2009 e 2010.

As unidades hoteleiras estão distribuídas de forma equilibrada entre as categorias de hotéis, hotéis-apartamentos e pousadas. Destas, 11 são subsidiárias de empresas nacionais e duas são subsidiárias de empresas estrangeiras. Em relação ao volume de vendas, estas empresas situam-se entre os 16 mil e os 60 milhões de euros.

Caracterização da contabilidade de gestão

Das 35 unidades hoteleiras, cerca de 85,7 por cento possuem contabilidade de gestão. Segundo Oliveira *et al.* (2008) a contabilidade de gestão é muito importante na tomada de decisões. Daí que neste estudo identificámos as funções principais da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras, as quais se apresentam por ordem decrescente de importância no quadro 1.



Quadro 1 - Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada

Funções por ordem de importância	%
Tomar decisões	65,7
Elaborar orçamentos	60
Sistemas de informação de controlo de gestão	57,1
Elaborar a demonstração de resultados por funções	54,5
Apurar a margem de cont. dos produtos/serviços	50
Apurar o custo dos produtos	50
Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	31,4
Fixar os preços de venda	31,4
Outra	20
Avaliar o desempenho dos colaboradores	17,1

Constata-se que a contabilidade de gestão é utilizada fundamentalmente para «tomar decisões» e «elaborar orçamentos.» Através do quadro 2, verifica-se que as unidades hoteleiras consideram que a informação fornecida pela contabilidade de gestão é adequada, exceto para a avaliação de desempenho dos trabalhadores.

Quadro 2 - Adequação da informação da contabilidade de gestão às funções - Média de adequabilidade da informação (1-Inadequada a 7-Adequada)

Funções (Escala: 1 – Inadequada a 7 – Adequada)	Média
Definição de custos	5
Fixação de preços	4,43
Tomada de decisão	5,43
Avaliação de desempenho dos trabalhadores	2,9
Análise de rentabilidade dos produtos	4,57
Análise de rentabilidade dos clientes	3,8
Análise de rentabilidade dos mercados	3,97

As técnicas de contabilidade de gestão, segundo Ferreira (2002), podem subdividir-se em tradicionais e contemporâneas (quadro 3).

Quadro 3 – Técnicas de contabilidade de gestão

Técnicas tradicionais	Técnicas contemporâneas
Análise de desvio dos orçamentos;	Análise da rentabilidade dos clientes;
Análise da rentabilidade dos produtos;	<i>Benchmarking</i> ;
Orçamentos;	Custo alvo;
Painel de indicadores (<i>tableau de bord</i>);	Custeio baseado nas atividades;
Ponto crítico das vendas;	Custeio do ciclo de vida do produto;
Planeamento estratégico;	<i>Economic value added</i> (EVA);
Rentabilidade do ativo (<i>return on investment</i>);	Orçamento baseado nas atividades;
Técnicas de custeio dos produtos.	Quadro de comando integral (<i>balanced scorecard</i>);

De acordo com a literatura, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão ainda são as mais utilizadas, visto que as empresas estão a adotar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente (Adler *et al.*, 2000). De acordo com Fowler (2010), as organizações atribuem mais importância às técnicas tradicionais do que às contemporâneas. Phillips (1996) refere que o planeamento estratégico é muito abordado na temática da gestão hoteleira, bem como a avaliação de desempenho. Jones (2008)

e Cruz (2007) confirmam esta ideia na medida que referem que a técnica dos orçamentos é a mais utilizada nas unidades hoteleiras. Por outras palavras, verifica-se, na prática, um desenvolvimento das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão em detrimento das contemporâneas.

Técnicas tradicionais

Pavlatos e Paggios (2008) realizaram um estudo, na Grécia, mais abrangente acerca das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras, e verificaram que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são amplamente mais utilizadas face às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. As técnicas tradicionais mais utilizadas são: orçamentos, análise de desvio dos orçamentos, técnicas de custeio dos produtos e análise da rentabilidade dos produtos.

Neste estudo quantificámos a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão através da média e da moda (quadro 4). As técnicas tradicionais mais utilizadas são os «orçamentos» e a «análise de desvios dos orçamentos.»

Quadro 4 - Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão – Média de utilização (1 - Pouco a 7 - Muito)

Técnicas (Escala: 1 nada...7 muito)	Obs.	Média	Moda
Ponto crítico das vendas	30	4,33	5
Planeamento estratégico	30	4,7	5
Orçamentos	30	5,5	7
Análise de desvio de orçamentos	30	5,03	7
Técnicas de custeio dos produtos	30	3,9	5
Análise de rentabilidade dos produtos	30	4,17	6
Painel de indicadores	30	4,33	7
Rentabilidade do ativo	30	3,67	1

No que respeita às técnicas contemporâneas, existe um cenário oposto às técnicas tradicionais, visto que são pouco utilizadas (quadro 5). É de realçar a técnica orçamento baseado nas atividades, pois é a única que atinge uma utilização de 4. O valor neutro da escala ordinal.

Quadro 5 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão – Média de utilização (1 - Pouco a 7 - Muito)

Técnicas (Escala: 1 – Nenhum a 7 - Muito elevado)	Obs.	Média	Moda
Quadro de comando integral	30	2,27	1
Orçamento baseado nas atividades	30	4,23	1
Custeio baseado nas atividades	30	3,47	1
Custo alvo	30	2,23	1
Análise da rentabilidade dos clientes	30	3,10	1
EVA	30	2,03	1
Custeio do ciclo de vida do produto	30	2,53	1
Benchmarking	30	3,23	1

Deste modo, o nosso estudo vem corroborar com as conclusões retiradas ao nível da literatura. Existe uma maior utilização de técnicas tradicionais, implicando um desfasamento entre a teoria e a prática. Esta conclusão leva-nos a questionar se a informação obtida pela contabilidade de gestão é eficaz, ou seja, será que não existem problemas encobertos, os quais não são detetados pelos gestores das unidades hoteleiras. Cooper *et al.* (1989) e Raffish (1991) identificaram vários sinais de alerta, os quais foram inquiridos no nosso questionário.

Existe uma maior utilização de técnicas tradicionais, implicando um desfasamento entre a teoria e a prática. Esta conclusão leva-nos a questionar se a informação obtida pela contabilidade de gestão é eficaz.

Apenas em nove unidades hoteleiras não foram detetados problemas. A maioria das unidades hoteleiras apresenta pelo menos um problema como, por exemplo, «os preços dos concorrentes são baixos» e «dificuldades em explicar as margens elevadas.» Leva-nos a concluir que é premente a implementação de novas técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras, de modo a atenuar os problemas detetados.

Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)

Pavlatos e Paggios (2007) realizaram um estudo acerca da utilização do USALI nas unidades hoteleiras da Grécia. Verificou-se que 53,3 por cento dos hotéis pertencentes a cadeias multinacionais utilizavam o USALI e, em relação aos hotéis privados e pertencentes a cadeias nacionais, apenas 2,9 por cento é que utilizavam o USALI.

Nas unidades hoteleiras portuguesas, observa-se que apenas 42,9 por cento (15) utilizam o USALI, concluindo-se que esta técnica não abrange a maioria das unidades hoteleiras a nível do território nacional, corroborando com as conclusões de Faria (2007).

Conclusões

Os resultados apresentados permitem-nos chegar a conclusões próximas dos restantes estudos mencionados. Acreditamos que o

ambiente competitivo crescente à escala global ditará a necessidade dos gestores aprofundarem a utilização de técnicas mais avançadas, sobretudo as contemporâneas, que lhes permitam um melhor conhecimento e capacidade de tomarem decisões.

Da nossa parte, e enquanto docentes, procuraremos incentivar ao nível da formação académica a aprendizagem de técnicas que reforcem as competências dos alunos, futuros profissionais do setor e que acreditamos serão uma vantagem competitiva para si enquanto profissionais.

Agradecemos à OTOC a possibilidade que nos deu em difundir este trabalho, com votos de que a investigação em contabilidade de gestão hoteleira seja reforçada no futuro, ao nível desta organização, para servir melhor os técnicos oficiais de contas que lidam com as respetivas especificidades do setor. ☞

Bibliografia disponível em www.otoc.pt
(Documentos – Downloads)

*Doutorando em Gestão de Empresas
Investigador do GiTUR
TOC n.º 28 843

**Doutora em Ciências Empresariais –
Contabilidade
Investigadora do GiTUR
TOC n.º 31 713

***Doutor em Ciências Económicas e
Empresariais
Investigador do GiTUR
TOC n.º 399