

Título: Determinantes da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal

Autores:

Lima Santos L. (Professor Adjunto)
lsantos@ipleiria.pt;

Gomes C. (Professora Adjunta)
conceicao.gomes@ipleiria.pt;

Arroteia N. (Equiparado a Assistente 1º triénio)
nuno.arroteia@ipleiria.pt.

Contactos:

GiTUR
Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar
Instituto Politécnico de Leiria
Campus 4
Santuário Nossa Senhora dos Remédios
2520 - 641 Peniche - Portugal
Tel. (+351) 262 783 607

Área Temática da comunicação: Contabilidade e Controlo de Gestão

Palavras-chave: *contabilidade de gestão hoteleira, uniform system of accounts for the lodging industry, USALI.*

Resumo

É cada vez mais notório o aumento de competitividade entre as unidades hoteleiras. Assim, a tomada de decisões pelos gestores hoteleiros deverá ser otimizada, e uma forma de o fazer será utilizando uma contabilidade de gestão eficaz.

Este estudo tem como objectivo caracterizar a contabilidade e controlo de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal, identificando as técnicas tradicionais e contemporâneas adoptadas, o conhecimento e adopção do *USALI*, se os utilizadores da informação estão satisfeitos com a informação de gestão existente, e determinar quais são os factores que influenciam uma unidade hoteleira a adoptar determinadas técnicas de contabilidade de gestão.

1. Introdução

A actividade económica das unidades hoteleiras pertence à Secção I Alojamento e Restauração¹. Em 2008, esta secção representou 4% do VABpm de Portugal. Cada vez mais, verifica-se um aumento da capacidade disponível, aumentando deste modo a competitividade entre as unidades hoteleiras, algo que já é notório ao longo de vários anos.

A actividade económica das unidades hoteleiras tem grande impacto na economia portuguesa. Logo, o desempenho das unidades hoteleiras é de extrema importância, devendo implicar uma optimização na tomada de decisões pelos gestores das unidades hoteleiras.

Por sua vez, a contabilidade de gestão pode disponibilizar informação acerca das unidades hoteleiras, que permitirá uma melhoria no desempenho das unidades hoteleiras. Deste modo, a contabilidade de gestão tem-se desenvolvido em diversas actividades económicas, observando-se uma melhoria nas técnicas utilizadas.

Foi realizado um estudo à Região do Oeste, onde se procurou caracterizar a utilização das diversas técnicas de contabilidade de gestão. Verificou-se que todas as unidades inquiridas utilizavam contabilidade de gestão. De modo a tornar o estudo mais consistente optou-se por alargar o estudo ao território português, bem como apurar quais são os factores que influenciam as unidades hoteleiras a escolherem determinadas técnicas de contabilidade de gestão.

2. Objectivos

Este estudo tem como objectivo caracterizar a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal, identificando as técnicas de contabilidade de gestão que são adoptadas, a profundidade da sua utilização pelos vários departamentos das unidades hoteleiras, e se a gestão e os restantes utilizadores da informação estão satisfeitos com a contabilidade de gestão existente, bem como que expectativas têm de melhorar esta utilização no futuro.

Constitui também um objectivo deste trabalho perceber o grau de utilização do *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) nestas unidades hoteleiras. Este sistema permite que uma unidade hoteleira estruture a sua informação contabilística de uma forma mais adequada para a análise e tomada de decisão, assegurando uma maior comparabilidade de dados e *benchmarking* no sector a nível internacional. A sua utilização é generalizada no mundo, com ênfase para os Estados Unidos da América (Pavlatos e Paggios, 2009).

Pretende-se também determinar quais são os factores que influenciam uma unidade hoteleira a optar por determinadas técnicas de contabilidade de gestão, e se estas diferem das utilizadas por empresas pertencentes a outra actividade económica. Será que é uma secção da Classificação das Actividades Económicas, com uma contabilidade de gestão com determinadas especificidades?

3. Justificação

O Turismo assume-se como um sector económico com um elevado grau de importância, em termos nacionais e internacionais (INE, 2008, 2009, 2010). Para o sucesso deste sector da economia é imprescindível o contributo de todos os agentes, entre outros, o que é concedido pelas unidades hoteleiras.

Nestes termos, o estudo justifica-se com a crescente necessidade de informação rigorosa e actualizada sobre as unidades hoteleiras a operar em Portugal, qualquer que seja a forma jurídica e classificação legal que adoptem.

A contabilidade de gestão, por sua vez, ajuda as unidades hoteleiras a melhorarem o seu desempenho. Contudo, isso depende da informação que é facultada. A contabilidade de gestão tem-se desenvolvido em diversas actividades económicas, observando-se uma melhoria nas técnicas utilizadas através da contabilidade de gestão. Daí ser premente analisar a contabilidade de gestão utilizada nas unidades hoteleiras, identificando os instrumentos de contabilidade de gestão e das técnicas utilizadas, bem como a sua evolução.

Num estudo realizado à Região do Oeste, verificou-se uma ampla utilização de contabilidade de gestão. Foi algo que motivou tornar o estudo mais abrangente em vários sentidos, e também no seu âmbito geográfico.

4. Objecto de estudo

O projecto de investigação elegeu como objecto de estudo as unidades hoteleiras de Portugal. A análise da contabilidade de gestão foi efectuada a uma amostra de 35 unidades hoteleiras de Portugal nos anos de 2009 e 2010, distribuídas de forma equilibrada entre as categorias de hotéis, hotéis-apartamentos e pousadas.

5. Metodologia

Este estudo incide essencialmente em questões do tipo Quem?, O quê? Onde? Quanto? Quantos?. De acordo com Yin (2003), todas estas questões podem ser respondidas pelo método do questionário.

Visto que uma das grandes desvantagens do questionário é a baixa taxa de respostas, optou-se que o mesmo fosse realizado através de entrevistas presenciais, realizadas por grupos de alunos finalistas do curso de Gestão Turística e Hoteleira do IPL/ESTM, sob a coordenação dos docentes das áreas científicas de contabilidade financeira e contabilidade de gestão. O inquérito utilizado foi adaptado de Gomes (2007), o qual se reproduz em anexo.

Os dados recolhidos foram tratados na base de dados do SPSS (Statistics Packages for Social Sciences). Posteriormente, será realizada uma análise a) univariada e b) bivariada de modo a serem atingidos os objectivos propostos.

- a) Na análise univariada, as variáveis serão analisadas isoladamente, e os resultados serão apresentados através de gráficos e tabelas de frequências absolutas e relativas, médias e modas.
- b) Na análise bivariada estudaremos a independência ou associação entre variáveis.

6. Revisão da literatura

A contabilidade de gestão tem sofrido diversas mudanças de forma a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. No entanto, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão ainda são as mais utilizadas, visto que as empresas estão a adoptar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente (Adler *et al.*, 2000).

Verifica-se, deste modo, um desfasamento entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, na medida que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão estão muito

desenvolvidas em termos teóricos, contrastando assim com a prática nas empresas (Jones, 2008).

Alguns autores sugerem que as práticas de contabilidade de gestão diferem entre empresas consoante a actividade económica (Torrecilla *et al.*, 1996; Downie, 1997; Shields, 1998; Williams e Seaman, 2001; Drury e Tayles, 2005), apresentando argumentos para as causas desta diversidade:

- o ciclo de vida dos produtos;
- a estrutura dos custos, a tecnologia e a diversidade da produção;
- a intensidade da concorrência a nível dos inputs e outputs;
- a incerteza e a flexibilidade dos preços e
- as estratégias competitivas e os desenhos organizacionais.

Na literatura encontram-se vários estudos que referem determinantes que impelem as empresas a optar por algumas técnicas de contabilidade de gestão. O facto de uma empresa estar inserida num mercado de concorrência elevada (Tayles e Walley, 1997), bem como as variáveis organizacionais tais como comunicação, coordenação, descentralização, formalização (Elmore, 1990; Luft e Shields, 2003) influenciam as técnicas de contabilidade de gestão adoptadas pelas empresas a nível geral.

O tamanho duma empresa (medido através do volume de vendas ou número de empregados) é também um factor que influencia a contabilidade de gestão duma empresa (Clarke *et al.*, 1999; Adler *et al.*, 2000).

Um outro aspecto a ter em conta é que as subsidiárias multinacionais tendem a adoptar técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais rapidamente. Ou seja, as relações entre empresas influenciam a utilização de determinadas práticas de contabilidade de gestão, principalmente, se existir uma empresa mãe estrangeira (Clarke *et al.*, 1999; Malmi, 1999; Clarke e Mullins, 2001; O' Connor *et al.*, 2004).

Poder-se-á, assim, questionar se a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras difere da adoptada pela generalidade das empresas, bem como quais são os determinantes que influenciam as unidades hoteleiras a adoptarem por determinadas técnicas.

Segundo Pavlatos e Paggios (2009), o interesse na contabilidade de gestão das unidades hoteleiras é cada vez maior. Sendo considerada muito importante na tomada de decisão das unidades hoteleiras (Oliveira *et al.*, 2008).

Dada a especificidade da actividade económica da indústria hoteleira, a informação solicitada pelos gestores para a tomada de decisão diverge da requerida noutras actividades económicas (Mia e Patiar, 2001). As unidades hoteleiras necessitam de um acompanhamento especial, pois apresentam uma diversidade de actividades, ou seja, tanto prestam serviços, como vendem (Silva, 2007).

Contudo, é importante a utilização da informação que advém da contabilidade de gestão, de modo a otimizar a tomada de decisão dos gestores hoteleiros, visto as unidades hoteleiras enfrentarem uma grande competitividade (Downie, 1997). As unidades hoteleiras têm duas fontes de informação: a pesquisa de mercado e a informação contabilística. O ideal é que esta informação estivesse coordenada entre si, e proporcionasse ao gestor informação que ajudasse no planeamento e controlo de gestão, assim como informação relacionada com o cliente (Downie, 1997).

Esta actividade económica é caracterizada por ter uma grande volatilidade da procura, elevados custos fixos, produtos e serviços perecíveis, uma elevada competitividade e uma

grande diversidade de serviços devido à heterogeneidade dos clientes (Downie, 1997; Mia e Patiar, 2001).

Em relação à competitividade, as unidades hoteleiras enfrentam quer a concorrência directa quer a indirecta (Mia e Patiar, 2001). Oliveira *et al.* (2008) referem que a concorrência influencia a introdução de novas técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

As técnicas de contabilidade de gestão, segundo Ferreira (2002) podem subdividir-se em tradicionais e contemporâneas. Este autor optou por considerar como técnicas tradicionais de contabilidade de gestão as seguintes:

- ponto crítico das vendas;
- planeamento estratégico;
- orçamentos;
- análise de desvio dos orçamentos;
- técnicas de custeio dos produtos;
- análise da rendibilidade dos produtos;
- painel de indicadores (*tableau de bord*);
- rendibilidade do activo (*return on investment*).

No que diz respeito às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão considerou o mesmo autor as seguintes:

- quadro de comando integral (*balanced scorecard*);
- orçamento baseado nas actividades;
- custeio baseado nas actividades;
- custo alvo;
- análise da rendibilidade dos clientes;
- *economic value added* (EVA);
- custeio do ciclo de vida do produto;
- *benchmarking*;
- *backflush costing*;
- teoria das restrições;
- *kaizen costing*.

Phillips (1996) refere que o “planeamento estratégico” é muito abordado na temática da gestão hoteleira, bem como a “avaliação de desempenho”. Contudo, Phillips (1996) refere que o “planeamento estratégico” existente nas unidades hoteleiras é um pouco incompleto, visto que é uma expansão do orçamento financeiro não sendo desenvolvidas deste modo as questões estratégicas.

Jones (2008) confirma esta ideia na medida que refere que a técnica “orçamentos” é a mais utilizada nas unidades hoteleiras. Cruz (2007) refere que os orçamentos são uma ferramenta válida para a realização do controlo orçamental numa unidade hoteleira. Contudo, salienta que os orçamentos utilizados nas unidades hoteleiras apresentam algumas especificidades face aos elaborados pelas outras empresas pertencentes às outras actividades económicas.

As cadeias de hotéis estão na presença duma grande competitividade, logo, segundo Cruz (2007), o planeamento é crucial numa unidade hoteleira, e os orçamentos continuam a fazer parte do processo. Não deverão ser rígidos, e sim flexíveis. Devido à internacionalização que está patente nas cadeias de hotéis, uma técnica de contabilidade de gestão que é, actualmente, utilizada é o *benchmarking*. Esta técnica permite uma comparação entre as várias unidades locais.

Porém, Cruz (2007) sugere que existem outras técnicas que se traduzem como ferramentas óptimas numa unidade hoteleira como, por exemplo, “quadro de comando integral” (*balanced scorecard*), “orçamento baseado nas actividades”, “custeio baseado nas actividades”, “análise da rentabilidade dos clientes”. Downie (1997) refere que deveriam ser desenvolvidas o “ponto crítico das vendas” e a “análise de rentabilidade por segmento de mercado”.

Acrescenta, também, que existe uma inter-relação nalgumas técnicas de contabilidade de gestão, defendendo que para aplicar a técnica da análise da rentabilidade por segmento de mercado é mais importante a utilização do CBA do que o método tradicional das secções homogéneas.

Ou seja, deveria existir uma alteração na afectação dos custos, para que fosse mais eficaz a utilização do método em questão. Isto vem corroborar com a ideia da integração da estratégia de marketing com a informação contabilística. Porém, Silva (2007) refere que as unidades hoteleiras deverão possuir uma contabilidade de gestão que acumule os gastos pelas secções existentes.

A gestão de custos é uma técnica amplamente utilizada pelos gestores das unidades hoteleiras analisadas por Oliveira *et al.* (2008), com a finalidade de apoiar a tomada de decisão.

Lee e Kim (2009) realizaram um estudo em que tinham como objectivo analisar se o EVA era um factor que influenciava a rentabilidade de mercado, para esta actividade económica em questão. Verificaram que o EVA, na sua definição pura não era uma boa medida, sendo necessário alguma alterações.

Pavlatos e Paggios (2008) realizaram um estudo, na Grécia, mais abrangente acerca das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras. 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”. As que são moderadamente utilizadas são: “rentabilidade do activo” (return on investment), “ponto crítico das vendas” e “planeamento estratégico”. A técnica “painel de indicadores” (*tableau de bord*) não foi observada neste estudo.

No que respeita às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão a mais utilizada é a “análise da rentabilidade dos clientes”. A moderadamente utilizada é: “*economic value added*”. O “custeio baseado nas actividades”, o “custo alvo”, o “quadro de comando integral” (*balanced scorecard*), o “*benchmarking*”, o “orçamento baseado nas actividades” e o “custeio do ciclo de vida do produto” são técnicas pouco utilizadas. As técnicas “*backflush costing*”, “teoria das restrições” e “*kaizen costing*” não foram abordadas neste estudo.

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

Em Portugal, Gomes (2007) analisou as diversas técnicas de contabilidade de gestão em diversas empresas pertencentes a diversas actividades económicas entre as quais se encontrava a actividade económica de alojamento e restauração onde analisou várias empresas.

Destas, dois terços utilizavam contabilidade de gestão, e as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão eram as mais utilizadas, tais como “orçamentos”, “análise de desvios dos orçamentos”, “painel dos indicadores” e “rendibilidade do activo”. A utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é abaixo da média, contudo as mais usadas são: o “quadro de comando integral”, o “orçamento baseado nas actividades”, o “custeio baseado nas actividades”, o “custo alvo” e o “benchmarking”.

O USALI é utilizado por algumas unidades hoteleiras portuguesas. Também na Região Oeste se verifica a sua utilização, verificando-se este facto num estudo realizado pela AHP (Associação de Hotéis de Portugal) que é referido por Faria (2007) (Quadro 1).

Quadro 1 – Utilização do USALI em Portugal

Região	Classificação		
	***	****	*****
Açores	5%	11%	0
Madeira	0	18%	33%
Porto	25%	37%	14%
Norte do Porto	11%	6%	0
Grande Lisboa	6%	8%	0
Beiras	5%	23%	0
Oeste	14%	0	100%
Lisboa – cidade	31%	47%	46%
Estoril e Sintra	0	36%	0
Algarve	4%	32%	33%
Alentejo	0	0	100%

Fonte: Adaptado de Faria (2007)

Em Portugal a AHP disponibiliza um programa de monitorização da hotelaria nacional (implementado em 2004), o Hotel Monitor, que permite medir o desempenho operacional da hotelaria portuguesa. Neste programa são inseridos vários modelos, e em 2006 foi inserido o módulo do USALI, para que a comparação de dados entre hotéis fosse facilitada.

Santos *et al*, (2010) analisaram as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras da Região Oeste, onde verificaram que a contabilidade de gestão é uma ferramenta de gestão incorporada nas práticas quotidianas das unidades hoteleiras, sendo esta informação adequada para suportar a tomada de decisão de diversas funções. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são utilizadas com uma frequência regular ou muito frequente nas unidades hoteleiras da Região Oeste.

Nas unidades hoteleiras analisadas, existe um desfasamento entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, pois algumas técnicas contemporâneas não são conhecidas e conseqüentemente não são utilizadas. No que respeita à utilização do USALI, os resultados da investigação surpreenderam-nos pela positiva representando uma assimilação pronunciada da utilização deste manual de referência internacional, para apoio e simplificação de tratamento da informação contabilística nas unidades hoteleiras.

Em suma, a contabilidade de gestão, cada vez mais, é aplicada nas empresas pertencentes a diversas actividades económicas. Na actividade económica das unidades hoteleiras, a contabilidade de gestão é considerada de extrema importância, principalmente, no que se refere à tomada de decisão. Verifica-se que a aplicação de diversas técnicas de contabilidade de gestão é essencial, contudo as técnicas tradicionais estão em primazia face às contemporâneas. O USALI, também, é utilizado por algumas unidades hoteleiras, principalmente, nas cadeias internacionais.

7. Resultados

Neste estudo foram analisadas 35 unidades hoteleiras situadas no território nacional. Destas, 11 são subsidiárias de empresas nacionais e 2 são subsidiárias de empresas estrangeiras. Em relação ao volume de vendas, estas empresas situam-se entre os 16 000€ e os 60 000 000€.

Analisando o sector de actividade destas 35 unidades hoteleiras, de acordo com as cinco forças competitivas de Porter mais a sexta, que é o Estado, verifica-se, de uma forma genérica, que a força que tem maior poder potencial de actuação nas unidades hoteleiras é a competição no sector, ou seja, as empresas concorrentes com um valor médio de 5,33, seguida do poder negocial dos clientes. Nestas duas forças competitivas a moda é 6 e 7 respectivamente, ou seja, na escala ordinal estabelecida, o maior número de inquiridos considera estas forças como “quase muito elevadas” e “muito elevadas” (Quadro 2).

Quadro 2 – Forças do sector onde estão inseridas as unidades hoteleiras

Forças do sector de actividade Escala (Escala: 1 pouco ou nenhum...7 muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Competição no sector	30	10%	16,7%	73,3%	5,33	6
Ameaça de entradas no sector	33	33,3%	30,3%	36,4%	4,09	4
Ameaça de produtos substitutos	32	62,5%	6,3%	31,2%	3,28	2
Fornecedores	34	14,7%	29,4%	55,9%	4,00	4
Clientes	34	32,4%	17,6%	50%	5,29	7
Estado	32	34,4%	18,8%	46,8%	4,31	5

No que respeita à intensidade da concorrência, esta é mais elevada em termos de preço em produto/mercado. A moda é de 6 (quase muito elevada), ou seja, é o item pelo qual o maior número de unidades hoteleiras optou (Quadro 3). Ao caracterizar-se a envolvente externa quanto aos clientes, concorrentes e mercado do sector, verifica-se que não há homogeneidade, nem heterogeneidade, pois o maior número das empresas optou pelo valor 4, em todos os itens focados (Quadro 4).

Quadro 3- Intensidade da concorrência

Intensidade da concorrência (Escala: 1 pouca ou nenhuma...7 muito elevada)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Concorrência de preço em produtos/mercado	35	8,6%	11,4	80%	5,43	6
Concorrência por força do trabalho	35	64,7%	23,5%	11,8%	3,09	3
Concorrência para a compra de matérias-primas e outros fornecimentos	35	70,6%	23,5%	5,9%	2,41	1
Concorrência em termos de promoção	35	22,9%	22,9%	54,2%	4,46	6

Quadro 4 - Caracterização da envolvente externa

Envolvente externa (Escala: 1 muito homogéneo...7 muito heterogéneo)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Clientes	34	17,6	44,1	38,3	4,68	4
Concorrentes	33	20,6	52,9	26,5	4,5	4
Mercado do sector	33	12,1	33,3	54,6	4,73	4

A principal estratégia seguida pelas unidades hoteleiras é a diferenciação dos produtos. Existem algumas unidades hoteleiras que alegam utilizar as duas estratégias.

Quadro 5 – Estratégias das unidades hoteleiras

	Nº de unidades hoteleiras	%
Liderança de custos	10	28,6
Diferenciação dos produtos	18	51,4
Liderança e diferenciação	7	20,0
Total	35	100,0

Das 35 unidades hoteleiras que responderam ao inquérito cerca de 85,7% (30) possuem contabilidade de gestão. As cinco unidades hoteleiras que não possuem contabilidade de gestão não são subsidiárias de empresas (nacionais ou estrangeiras). Em relação à utilização do USALI, observa-se que das 35 unidades hoteleiras, apenas 15 o utilizam. Podemos concluir que o USALI não abrange a maioria das unidades hoteleiras a nível do território nacional, corroborando com as conclusões de Faria (2007).

As unidades hoteleiras utilizam a contabilidade de gestão essencialmente para tomar decisões e para elaborar orçamentos (quadro 6).

Quadro 6 - Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada

Funções por ordem de importância	Percentagem
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 contribuição 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%

Analisando o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão ser adequada a todas as funções (Quadro 7), constata-se que as empresas consideram que em média se produz uma informação adequada tanto para a tomada de decisão como para a definição de custos com uma pontuação de 5,43 e 5, respectivamente. Fornece, no entanto, uma informação inadequada para a avaliação de desempenho dos trabalhadores, com uma pontuação de 2,9.

Quadro 7 - Adequação da informação da contabilidade de gestão às funções

Funções (Escala:1 inadequada...7 adequada)	Obs.	<4	4	>4	Média
Definição de custos	30	20%	10%	70%	5
Fixação de preços	30	23,3%	22,9%	53,8%	4,43
Tomada de decisão	30	10%	10%	80%	5,43
Avaliação de desempenho dos trabalhadores	30	73,3%	3,3%	23,4%	2,9
Análise de rentabilidade dos produtos	30	23,3%	16,7%	60%	4,57
Análise de rentabilidade dos clientes	30	33,3%	16,7%	50%	3,8
Análise de rentabilidade dos mercados	30	26,7%	26,7%	46,6%	3,97

A contabilidade de gestão possui técnicas consideradas tradicionais. As mais utilizadas pelas unidades hoteleiras são os “orçamentos” e a “análise de desvios” (Quadro 8), com 76,7% e 66,7% das empresas, respectivamente, utilizando-as acima do valor médio da escala. A técnica tradicional menos utilizada é o “rendibilidade do activo”, cuja pontuação média é inferior a quatro. Contudo, ao analisar-se a moda, verifica-se que a técnica de “painel de indicadores” apresenta um maior número de empresas a optar pela pontuação máxima da escala fixada, 7.

Quadro 8 - Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

Técnicas (Escala:1 nada...7 muito)	Obs.	<4	4	>4	Média	Moda
Ponto crítico das vendas	30	33,3	6,7	60	4,33	5
Planeamento estratégico	30	26,7	6,7	66,6	4,7	5
Orçamentos	30	10	13,3	76,7	5,5	7
Análise de desvio de orçamentos	30	20	13,3	66,7	5,03	7
Técnicas de custeio dos produtos	30	43,3	13,3	43,4	3,9	5
Análise de rentabilidade dos produtos	30	33,3	16,7	50	4,17	6
Painel de indicadores	30	40	6,7	53,3	4,33	7
Rendibilidade do activo	30	46,7	6,7	46,6	3,67	1

Em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, existe um cenário oposto às técnicas tradicionais. Todas as técnicas aqui focadas têm uma pontuação de utilização média abaixo do valor neutro, excepto a técnica “orçamento baseado nas actividades” com uma média de 4,23 (Quadro 9). Mostra que qualquer uma destas técnicas ainda é pouco utilizada nas unidades hoteleiras. As mais utilizadas, têm uma pontuação entre o três e o quatro, sendo em termos médios: o “orçamento baseado nas actividades”, o “custeio baseado nas actividades”, a “análise de rentabilidade dos clientes” e o “benchmarking”. Analisou-se a moda, e verifica-se que em todas as técnicas o valor é 1.

Quadro 9 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas (Escala:1 nenhum ...7 muito elevado)	Obs.	<4	4	>4	Média	Moda
Quadro de comando integral	30	76,7	3,3	20	2,27	1
Orçamento baseado nas actividades	30	33,3	6,7	60	4,23	1
Custeio baseado nas actividades	30	50	3,3	46,7	3,47	1
Custo alvo	30	76,7	10	13,3	2,23	1
Análise da rendibilidade dos clientes	30	53,3	20	26,7	3,10	1
EVA	30	80	10	10	2,03	1
Custeio do ciclo de vida do produto	30	73,3	10	16,7	2,53	1
Benchmarking	30	60	0	40	3,23	1
Backflush costing	30	86,7	10	3,3	1,57	1
Teoria das restrições	30	80	13,3	6,7	1,83	1
Kaizen costing	30	90	10	10	1,5	1

Visto que as técnicas “*backflush costing*”, “teoria das restrições” e “*kaizen costing*” praticamente não são utilizadas nas unidades hoteleiras em questão, foram retiradas das análises seguintes.

Em relação aos determinantes que influenciam a utilização das técnicas de contabilidade de gestão, primeiro analisou-se o factor competitividade que foi caracterizado por diversas variáveis que advieram de questões do inquérito. Apenas analisamos a influência nas técnicas tradicionais, pois estas técnicas são as que têm uma maior utilização.

Como estamos na presença de variáveis ordinais optámos pelo Ró de *Spearman* para analisar a correlação. De acordo com Pestana e Gageiro (2003), o Ró de *Spearman* mede a intensidade da relação entre as variáveis. Fink (1995) reafirma que o Ró de *Spearman* é utilizado para descrever a relação entre duas variáveis ordinais ou uma ordinal e outra numérica. Como é um coeficiente que não é sensível a assimetrias na distribuição, não exige que as populações sejam normais. Este coeficiente coloca a informação em ordem, atribui uma pontuação e varia entre -1 e $+1$. Quanto mais próximo estiver destes extremos, maior será a correlação no rank entre as variáveis (do que no seu valor numérico).

Analisando o Ró de *Spearman* da utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão com outras variáveis que caracterizam a competitividade no sector, encontrámos algumas associações moderadas, pois o coeficiente de correlação está entre 0,39 e 0,58. Contudo, como o sinal das correlações é positivo, pode referir-se, de uma forma geral, que as unidades hoteleiras que utilizam mais as técnicas tradicionais (Ponto crítico das vendas, Planeamento estratégico, Orçamentos, Análise de desvios de orçamentos, Técnica de custeio dos produtos, Painel dos indicadores) são as que possuem uma maior competição no sector, uma maior ameaça de entradas no sector, um maior poder comercial dos fornecedores, concorrentes heterogéneos e uma maior concorrência a nível de preço, a nível da força de trabalho, a nível da compra de matérias-primas e da promoção (Quadro 10).

Quadro 10 - Associação entre variáveis que caracterizam a competitividade e a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.

Ró de Spearman		4.1.4	4.2.1	4.2.4	4.3.2	4.1.5	4.2.2	4.2.3	4.1.2	4.1.1
Ponto crítico das vendas	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)	0,449 0,008								
Planeamento estratégico	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)	0,437 0,01	0,452 0,006	0,57 0,000	0,423 0,013					
Orçamentos	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)	0,448 0,008		0,523 0,001		0,354 0,04	0,536 0,001	0,458 0,007		
Análise de desvios de orçamentos	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)			0,526 0,005						
Técnica de custeio dos produtos	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)						0,397 0,04		0,435 0,023	
Painel de indicadores	Coeficiente de correlação Sig. (2-tailed)						0,416 0,031			0,428 0,026

4.1.4 – Fornecedores; 4.2.1 – Concorrência de preço em produtos; 4.2.4 – Concorrência em termos de promoção; 4.3.2 – Heterogeneidade dos concorrentes; 4.1.5 – Clientes; 4.2.2 – Concorrência por força do trabalho; 4.2.3 – Concorrência para a compra de matérias-primas; 4.1.2 – Ameaça de entradas no sector e 4.1.1 – Competição no sector.

Um outro aspecto, analisado na revisão da literatura, é que as subsidiárias multinacionais tendem a adoptar técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais rapidamente. Assim, analisamos se a existência duma empresa mãe estrangeira seria um determinante para a utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

Optou-se pelo teste de *Kruskal-Wallis* que é utilizado para testar a hipótese de igualdade no que se refere à localização nos vários grupos (Pestana e Gageiro, 2003). Ou seja, definimos as seguintes hipóteses: H0: As distribuições da variável “utilização das técnicas de contabilidade de gestão” nos três grupos de empresas são iguais em tendência central e Ha: Os três grupos não são iguais em tendência central em termos da variável “utilização das técnicas de contabilidade de gestão”. Estas hipóteses foram aplicadas a todas as técnicas de contabilidade de gestão em análise. Os grupos referidos nas hipóteses são as unidades hoteleiras subsidiárias de empresas nacionais, as unidades hoteleiras subsidiárias de empresas estrangeiras e as que não são subsidiárias.

De acordo com o teste de *Kruskal-Wallis*, a hipótese nula não é rejeitada (anexo 1), excepto para as técnicas “rendibilidade do activo”, “orçamento baseado nas actividades”, “custeio baseado nas actividades” e “custeio do ciclo de vida dos produtos” em que a hipótese nula é rejeitada para um nível de significância de 0,05. Ou seja, nos três grupos em análise estas técnicas têm uma tendência central diferente. Através do Quadro 11, observa-se que estas técnicas são mais utilizadas nas subsidiárias de empresas estrangeiras. O que vem confirmar que as unidades hoteleiras com influência estrangeira estão mais desenvolvidas em termos de técnicas de contabilidade de gestão.

Quadro 11 - Utilização média das técnicas de contabilidade de gestão de acordo com a variável “subsidiária”

Técnicas de contabilidade de gestão	Subsidiária nacional	Subsidiária estrangeira	Não subsidiária é
Ponto crítico das vendas	4,00	5,00	3,95
Planeamento Estratégico	4,36	6,50	3,86
Orçamentos	5,55	6,50	4,36
Desvios	5,55	6,50	4,00
Técnicas de custeio dos produtos	3,82	5,00	3,36
Análise de rendibilidade dos produtos	4,18	6,00	3,27
Painel de indicadores	3,91	7,00	3,55
Rendibilidade do activo	3,64	7,00	2,77
Quadro de comando integral	2,45	1,00	2,00
Orçamento baseado nas actividades	4,36	7,00	3,18
Custeio baseado nas actividades	3,45	7,00	2,59
Custo alvo	2,00	1,00	2,18
Análise da rendibilidade dos clientes	3,18	1,00	2,77
EVA	2,09	1,00	1,86
Custeio do ciclo de vida do produto	2,55	7,00	1,77
Benchmarking	2,91	7,00	2,55

O tamanho, também, é uma variável que influencia a utilização das técnicas de contabilidade de gestão. As empresas que utilizam contabilidade de gestão e o USALI têm, em termos médios, um maior volume de vendas.

Deste modo, optamos por analisar a intensidade da relação entre a utilização das técnicas de contabilidade de gestão e o volume de vendas através do Ró de *Spearman*. Os

coeficientes encontrados são todos positivos, logo, as unidades hoteleiras com maior o volume de vendas, são as que apresentam uma maior taxa de utilização das técnicas de contabilidade de gestão. É de salientar que algumas técnicas de contabilidade de gestão apresentam coeficientes superiores a 0,5 e significativos (“ponto crítico das vendas”, “planeamento estratégico”, “orçamentos”, “desvios”, “orçamento baseado nas actividades”, “custeio baseado nas actividades” e “custeio do ciclo de vida dos produtos”).

8. Conclusões

A contabilidade de gestão tem sofrido diversas mudanças de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. Segundo Pavlatos e Paggios (2009), o interesse na contabilidade de gestão na indústria hoteleira é cada vez maior, sendo considerada muito importante na tomada de decisão das unidades hoteleiras (Oliveira et al., 2008).

A investigação apresentada permite-nos concluir que, hoje em dia, a contabilidade é uma ferramenta de gestão incorporada nas práticas quotidianas das unidades hoteleiras, sendo esta informação adequada para suportar a tomada de decisão de diversas funções. A maior parte das unidades hoteleiras que responderam ao inquérito utilizam contabilidade de gestão, sendo a sua função principal proporcionar informação para o controlo de gestão.

As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são utilizadas com uma frequência regular ou muito frequente nas unidades hoteleiras, o que vem corroborar com estudo de Pavlatos e Paggios (2008), em que se verificou a mesma situação nas unidades hoteleiras na Grécia. Este facto é semelhante ao encontrado nas empresas portuguesas pertencentes a outras actividades económicas, como se pode verificar no estudo de Gomes (2007).

Nas unidades hoteleiras analisadas, existe um desfasamento entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, pois algumas técnicas contemporâneas não são conhecidas e conseqüentemente não são utilizadas. Este facto vem confirmar as conclusões retiradas no estudo de Jones (2008). Contudo, as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais utilizadas pelas unidades hoteleiras (“custeio baseado nas actividades” e “orçamento baseado nas actividades”) correspondem às mais abordadas a nível da literatura.

As conclusões a que chegámos estão de certa forma próximo de conclusões a que chegaram outros investigadores desta temática. Phillips (1996) refere que o “planeamento estratégico” é muito abordado na temática da gestão hoteleira. Jones (2008) refere que a técnica “orçamentos” é a mais utilizada nas unidades hoteleiras. A gestão de custos é uma técnica amplamente utilizada pelos gestores das unidades hoteleiras analisadas por Oliveira et al. (2008), com a finalidade de apoiar a tomada de decisão. Pavlatos e Paggios (2008) verificaram que as técnicas tradicionais mais utilizadas são: “orçamentos”, “análise de desvio dos orçamentos”, “técnicas de custeio dos produtos” e “análise da rendibilidade dos produtos”.

Através do Ró de Spearman verificamos que existe uma associação moderada entre as variáveis que caracterizam a competitividade no sector e a utilização das técnicas de contabilidade de gestão. Deste modo, confirmamos que a competitividade influencia a contabilidade de gestão que é utilizada pelas unidades hoteleiras, ideia já emitida por Tayles e Walley (1997).

Verificou-se, também, que a utilização de técnicas de contabilidade de gestão pelas unidades hoteleiras é influenciada pela existência de uma empresa mãe, bem como pelo tamanho da unidade hoteleira medido através do volume de vendas.

Em suma, foram encontrados três factores que influenciam a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras, os quais deverão ser submetidos a uma análise mais profunda em estudos vindouros.

Anexo 1

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of BEP is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.950	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of Planestr is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.137	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of Orçament is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.349	Retain the null hypothesis.
4	The distribution of Desvios is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.080	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of teccusteio is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.499	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of ARP is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.108	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of Painelind is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.114	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of rendactivo is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.037	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of BSC is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.580	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of OBA is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.042	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of CBA is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.020	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of calvo is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.482	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of arc is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.257	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of EVA is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.496	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of ccvp is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.023	Reject the null hypothesis.
8	The distribution of bench is the same across categories of subsidiária.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.051	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

Bibliografia

Adler, Ralph, Everett, André e Waldron, Marilyn, (2000), "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation", *Accounting Forum*, 24(2), pp. 131-150.

Clarke, Peter, Hill, Nancy e Stevens, Kevin, (1999), "Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change", *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443-468.

Clarke, Peter e Mullins, Tracy, (2001), "Activity-based costing in the non-manufacturing sector in Ireland: a preliminary", *Irish Journal of Management*, 22(2), pp. 1-18.

Cruz, Inês, (2007), "How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), pp. 574-588.

Domingues, Celestino M. (1997) – *Prontuário Turístico*, Instituto Nacional de Formação Turística

Downie, Nina, (1997), "The use of accounting information in hotel marketing decisions", *International Journal of Hospitality Management*, 16(3), pp. 305-312.

Drury, Colin e Tayles, Mike, (2005), "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations", *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47-84.

Elmore, Robert, (1990), "The linkage between organizational size and the management accounting system", *Akron Business and Economic Review*, 21(3), pp. 69-80.

Faria, Ana, (2007), "A contabilidade aplicada o sector hoteleiro: uma perspectiva histórica", *IV Jornada de História da Contabilidade*.

Ferreira, Aldónio, (2002), *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.

Gomes, Conceição, (2007), *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*, Tese de doutoramento, Universidade do Minho.

INE, (2010), *Empresas em Portugal – 2008*, www.ine.pt.

INE (2009), *Estatísticas do Turismo – 2008*, www.ine.pt.

INE (2008), *Estatísticas do Turismo – 2007*, www.ine.pt.

Jones, Tracy, (2008), "Improving hotel budgetary practice – a positive theory model", *International Journal of Hospitality Management*, 27, pp. 529-540.

Lee, Seoki e Kim, Woo, (2009), "EVA, refined EVA, MVA, or traditional performance measures for the hospitality industry", *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 439-445;

Luft, Joan e Shields, Michael, (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), pp. 169-249.

Malmi, Teemu, (1999), "Activity-based costing diffusion across organization: an exploratory empirical analysis of finnish firms", *Accounting Organization and Society*, 24(8), pp. 649-672.

Mia, Lokman e Patiar, Anoop, (2001), "The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study", *Hospitality Management*, 20, pp. 111-128.

O'Connor, Neale, Chow, Chee e Wu, Anne, (2004), "The adoption of Western management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition", *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 349-375.

Oliveira, Elyrouse, Silva, Carina, Campelo, Karina e Silva, Alexandre, (2008), "Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca-PE", 18º Congresso brasileiro de contabilidade, Agosto, <http://www.congressocfc.org.br>.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis, (2009), "A survey of factors influencing the cost system design in hotels", *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 263-271.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis, (2008), "Traditional and recent-developed management accounting techniques in the hospitality industry: evidence from Greece", <http://papre.ssrn.com>.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis, (2007), "Cost accounting in greek Hotel enterprises: na empirical approach", <http://mpra.ub.uni-muenchen.de>.

Pestana, Maria e Gageiro, João, (2003), *Análise de dados para ciências sociais – A complementaridade do SPSS*, Lisboa, Edições Sílabo.

Phillips, P. A., (1996), "Strategic planning and business performance in the quoted UK hotel sector: Results of an exploratory study", *International Journal of Hospitality Management*, 15(4), pp. 347- 362.

Santos L.L., Gomes C., Arroteia N., Silva P. Coelho J., (2010), "Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste", XV Workshop em Contabilidade e Controlo de gestão "Memorial Raymond Konopka", Évora.

Santos L.L., Gomes C., Arroteia N., Silva P. Coelho J., (2009) "Caracterização do perfil económico e financeiro das unidades hoteleiras do Oeste", III Congresso Internacional de Turismo, Policopiado, IPL/ESTM, Peniche.

Shields, Michael, (1998), "Management accounting practices in Europe: a perspective from States", *Management Accounting Research*, 9(4), pp. 501-513.

Silva, Luciano, (2007), "Contabilidade hoteleira em uma visão de gerenciamento de custos", <http://artigocientífico.tebas.kinhost.net/artigos>.

Tayles, Mike e Walley, Paul, (1997), "Integrating manufacturing and management accounting strategy: case study insights", *International Journal Production Economics*, 53(1), pp. 43-55.

Torrecilla, Angel, Fernandez, Antonio, Quiros, Joaquin e Mosquero, Mercedes, (1996), "Management accounting in Spain: trends in thought and practice", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180-198.

Williams, J. e Seaman, A., (2001), "Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects", *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp. 443-460.

Yin, Robert, (2003), *Case study research – design and methods*, London, SAGE publications.
