

Título: Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste

Autores: Lima Santos L, Gomes C., Arroteia N., Coelho J., Silva P. (2009)

Instituto Politécnico de Leiria / Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar - GITUR

Resumo

O turismo é uma das principais actividades económicas da economia mundial, e Portugal, cada vez mais, é considerado um destino turístico de excelência.

Para diversificar a oferta turística portuguesa, foram criados alguns pólos de desenvolvimento como, por exemplo, o Pólo de Desenvolvimento Turístico do Oeste. Esta região tem sido alvo dum forte investimento turístico privado. Deste modo, é premente a percepção da situação económico-financeira dos empreendimentos turísticos desta região.

Este estudo tem como objectivo caracterizar a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da Região Oeste, 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.

Para tal optou-se pela recolha de dados junto de diversas unidades hoteleiras da Região Oeste, com o objectivo de perceber se utilizam a contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à decisão, quais os interesses associados a tal prática, com que objectivos o fazem, e que técnicas de contabilidade e controlo de gestão utilizam e, ainda, se conhecem e adoptam as directrizes apontadas pelo *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*.

A informação recolhida e sistematizada constitui uma base de *benchmarking* que poderá ser revista e actualizada periodicamente, e partilhada pelas unidades hoteleiras no sentido de perceberem a sua posição competitiva em termos do mercado de âmbito comum na matriz geográfica em que operam.

Esta informação constitui ainda uma ferramenta importante no sentido de permitir aos professores do IPL/ESTM, nas áreas científicas da contabilidade financeira e da contabilidade de gestão, alinharem os conteúdos programáticos das unidades curriculares com as necessidades e expectativas do mercado constituído por unidades hoteleiras que são potenciais empregadores dos seus alunos.

Este trabalho é um ponto de partida para diversos trabalhos futuros, e um alerta, para os responsáveis dos empreendimentos turísticos, da necessidade de divulgar informação, em função do contributo que estes estudos trazem para a comunidade.

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

Title: Managerial accounting practices at Western region hotels - Portugal

Authors: Lima Santos L, Gomes C., Arroteia N., Coelho J., Silva P. (2009)

Instituto Politécnico de Leiria / Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar - GITUR

Abstract

Tourism has become one of the leading economic activities in the world, and Portugal has been increasingly considered as a tourism destination of excellence.

In order to diversify the Portuguese touristic offer supply, some Development Poles have been created, such as the Western Touristic Development Pole. This region has become the target of strong private investments in tourism. Thus, there is a clear need for an insight on the economical-financial situation of these region's touristic enterprises.

This study has the objective of characterizing the accounting practices at hotels belonging to the Western Region of Portugal, identifying the relevant techniques, and the importance of the information for decision makers, as well as their expectations on improving this information to satisfy their future needs.

In order to complete this study we opted for both the development of a questionnaire at several hotels, with the purpose of understanding how they are organized and use managerial accounting practices as a support for their decision making process.

We tried to understand the extent to which hotels use accounting as a management tool and the purpose of doing it, which accounting techniques do they put in practice, and to which extent adopt the guidelines of the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry.

The information gathered is useful as a benchmark that can and should be reviewed periodically, and shared among the different hotels to support them in understanding their competitive position within the regional market.

Furthermore, this information is an important tool to allow teachers from IPL/ESTM within the scientific field of financial accounting and management accounting, to better align the contents of their classes to the needs and expectations of the market that potentially will employ their students.

However, the present study is meant to be considered as a preliminary work, a starting point for future endeavours, as well as an alarm call for touristic enterprises' managers, a call for much needed information, in order to let these studies make a valid contribution to the community.

Keywords: management accounting for hotel industry, uniform system of accounts for the lodging industry, USALI.

Índice

1. Introdução	4
2. Objectivos	4
3. Justificação	4
4. Objecto de estudo	5
5. Metodologia	5
6. Revisão da literatura	6
7. Desenvolvimento	9
7.1. Caracterização operacional das unidades hoteleiras da Região Oeste	9
7.2. Análise da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da Região Oeste de Portugal ...	10
8. Conclusões	12
9. Perspectivas futuras	13
Bibliografia	15
Anexo I	I
Anexo II	II
Anexo III	VI

1. Introdução

No final do ano de 2007, o Instituto Politécnico de Leiria (IPL), através do Instituto de Investigação, Desenvolvimento e Estudos Avançados (INDEA), abriu concurso para atribuição de uma Bolsa de Investigação Científica, no âmbito da Caracterização do perfil económico-financeiro das unidades hoteleiras da Região Oeste de Portugal.

O objectivo inicialmente definido era a apresentação do perfil económico e financeiro das unidades hoteleiras da Região Oeste, o qual foi concluído (Lima Santos *et al.*, 2009). Este estudo representou um ponto de partida para um melhor conhecimento da realidade económica e financeira das unidades hoteleiras da Região Oeste.

O IPL/ESTM é uma instituição de ensino superior com créditos na formação de profissionais qualificados para o mercado empregador do sector do turismo nacional, com capitais nacionais e internacionais.

Os docentes das áreas científicas de contabilidade financeira e contabilidade de gestão, entenderam pertinente aprofundar os conhecimentos sobre a forma como as unidades hoteleiras da Região Oeste utilizam a contabilidade como ferramenta de suporte à tomada de decisão, e as expectativas que as mesmas têm em termos de aprofundar e melhorar a utilização das técnicas contabilísticas vigentes.

2. Objectivos

Este estudo tem como objectivo caracterizar a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da Região Oeste, 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 das unidades hoteleiras, 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).

3. Justificação

O Turismo assume-se como um sector económico com um elevado grau de importância, em termos nacionais e internacionais. 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.

Por outro lado, a Região Oeste constitui uma aposta crescente do Turismo em Portugal, como forma de projecção externa do país; decisores e investidores têm a necessidade emergente de perceber a situação económica e financeira das unidades hoteleiras da Região Oeste, por isso, exigem informação de qualidade e devidamente actualizada. Com este estudo pretendeu-se dar um passo nesse sentido.

A contabilidade de gestão, por sua vez, ajuda as unidades hoteleiras a melhorarem o seu desempenho. Contudo, isso depende da informação que é facultada através da contabilidade de gestão. Daí ser premente a identificação dos instrumentos de contabilidade de gestão e das técnicas utilizadas.

Os docentes, das áreas científicas de contabilidade financeira e contabilidade de gestão, ao conhecerem melhor esta realidade, poderão melhorar o alinhamento entre os conteúdos programáticos das disciplinas que leccionam, e as necessidades e expectativas do mercado composto por estas unidades hoteleiras que será um potencial empregador dos seus alunos.

4. Objecto de estudo

O projecto de investigação elegeu como objecto de estudo as unidades hoteleiras da Região Oeste. Para uma melhor compreensão do contexto em que se inserem estas unidades, constitui objecto de estudo *stricto sensu* os elementos que permitem a caracterização operacional e económico-financeira das unidades hoteleiras da Região Oeste, tendo por base o anterior estudo efectuado neste âmbito (Lima Santos *et al.*, 2009).

Quanto ao espaço geográfico objecto de estudo – a Região Oeste – foi considerada a região abrangida pelo Pólo de Desenvolvimento Turístico do Oeste (antiga Região de Turismo do Oeste), tendo em conta o Decreto-Lei n.º 67/2008 de 10 de Abril, que engloba os seguintes concelhos Alenquer, Arruda dos Vinhos, Bombarral, Cadaval, Caldas da Rainha, Lourinhã, Óbidos, Peniche, Sobral de Monte Agraço e Torres Vedras.

A análise da contabilidade de gestão foi efectuada a uma amostra de 12 unidades hoteleiras da Região Oeste, no ano de 2009, distribuídas de forma equilibrada entre as categorias de hotéis, hotéis-apartamentos e pousadas.

5. Metodologia

Para atingir os objectivos propostos procedeu-se à recolha de informação 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. Esta recolha de informação teve por base um inquérito (adaptado de Gomes, 2007), o qual se reproduz em anexo (Anexo III).

Foram realizados diversos contactos com unidades hoteleiras da Região Oeste, da tipologia estabelecimentos hoteleiros (hotéis, hotéis de apartamentos e pousadas). Dos 15 contactos realizados para efeitos de realização do inquérito, conseguiu-se a aceitação por parte de 12 unidades, o que representa uma taxa de sucesso satisfatória.

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; Shields, 1998; Williams e Seaman, 2001; Drury e Tayles, 2005).

E apresentam 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;
- as estratégias competitivas e os desenhos organizacionais;

Podemos, ainda, incluir naquelas causas a diversidade de legislação nacional e comunitária.

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. Através da literatura, não se consegue responder a esta questão, pois a informação é escassa.

Contudo, 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). As unidades hoteleiras deverão possuir uma contabilidade de gestão que acumule os gastos pelas secções existentes (Silva, 2007).

Esta actividade económica é caracterizada por ter uma grande volatilidade da procura, elevados custos fixos, produtos e serviços precívalis, 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. Contudo, do mesmo modo que nas outras actividades económicas, é importante a utilização da informação que advém da contabilidade de gestão, de modo a otimizar a tomada de decisão dos gestores.

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 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*;
- 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. 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) 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 rendibilidade dos produtos”. As que são moderadamente utilizadas são: “rendibilidade 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 rendibilidade 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 três empresas. Destas duas 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 *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) é utilizado por algumas unidades hoteleiras portuguesas. Também na Região Oeste verifica-se a sua utilização. Pode verificar-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.

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. Em Portugal, de acordo com os estudos existentes, verifica-se tanto a utilização de algumas técnicas de contabilidade de gestão, bem como do USALI, mas é um aspecto a ser explorado em estudos subsequentes.

7. Desenvolvimento

7.1. Caracterização operacional das unidades hoteleiras da Região Oeste

Para caracterizar as unidades hoteleiras da Região Oeste foram analisados os seguintes aspectos:

- Número de estabelecimentos hoteleiros;
- Capacidade de alojamento;
- Número de dormidas;
- Número e caracterização dos hóspedes;
- Taxa de ocupação.

O número total de estabelecimentos hoteleiros na Região Oeste em 2007 era de 44, sendo que o concelho de Torres Vedras tinha 12, as Caldas da Rainha 10 e Óbidos 9. No triénio em análise, verifica-se uma estagnação no número de estabelecimentos hoteleiros (Anexo II – Quadro 1).

A oferta total em número de camas naquele ano e naqueles estabelecimentos foi de 4.656, sendo o concelho de Torres Vedras o que tem maior oferta de camas, seguindo-se Óbidos, Peniche e Caldas da Rainha (Anexo II – Quadro 2).

O concelho de Óbidos é o que apresenta o valor mais elevado para o indicador capacidade de alojamento por 1.000 habitantes, ascendendo a 112,9 em 2007 (81,7 em 2005). Este indicador não apresenta grande evolução nos vários concelhos (Anexo II – Quadro 3).

O concelho que apresenta mais dormidas é o de Óbidos (151.927 em 2007), seguido por Torres Vedras e Peniche (Anexo II – Quadros 4 e 5).

A evolução em termos do número de hóspedes tem evoluído de forma crescente, sendo que Óbidos é o concelho com mais hóspedes (63.142), seguido de Torres Vedras, Peniche e Caldas da Rainha (Anexo II – Quadros 6 e 7).

A procura turística para a Região do Oeste é maioritariamente originada pelo mercado nacional, excepto em relação a Óbidos que é um concelho que apresenta cerca de 52,4% de hóspedes estrangeiros, sendo um turismo a depender do mercado externo (Anexo II – Quadros 8 e 9).

A estada média no estabelecimento é muito idêntica nos concelhos analisados, situando-se em média nos dois dias. O concelho de Peniche é o que apresenta a maior taxa de ocupação no ano de 2007 com 34,7%, mas, no ano de 2006 a primazia pertencia a Óbidos que tinha 43,4% reduzindo-se para 32,5% em 2007 (Anexo II – Quadros 10 e 11).

7.2. Análise da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da Região Oeste de Portugal

Em sequência do trabalho realizado, passamos de seguida a relatar as principais evidências, analisando em detalhe os resultados do inquérito em termos de:

- contabilidade de gestão como ferramenta de tomada de decisão;
- funções principais da contabilidade de gestão;
- adequação da informação da contabilidade de gestão àquelas funções;
- utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão;
- utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão;
- utilização do USALI.

Todas as unidades hoteleiras que foram objecto do inquérito têm um sistema interno de contabilidade de gestão e utilizam esta informação como suporte à tomada de decisões. Importa pois salientar aqui unanimidade e clara separação da contabilidade enquanto ferramenta de reporte fiscal, e a contabilidade enquanto técnica fundamental para a gestão deste tipo de empresas.

Neste estudo, foram identificadas como funções principais da contabilidade de gestão, as seguintes (Quadro 1): os sistemas de informação de controlo de gestão, elaborar demonstrações de resultados por funções, apurar margem de contribuição por produto/serviço prestado, e apoio na gestão orçamental.

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

Funções por ordem de importância	Percentagem
5. Sistemas de informação de controlo de gestão	91%
1. Elaborar a demonstração de resultados por funções	82%
3. Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços	82%
8. Elaborar orçamentos	82%
4. Tomar decisões	73%
9. Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	64%
2. Apurar o custo dos produtos	45%
6. Fixar os preços de venda	36%
7. Avaliar o desempenho dos colaboradores	36%

Analisando o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão ser adequada a todas as funções (Quadro 2), constata-se que as empresas consideram mais adequada a utilização da

informação para análise da rentabilidade dos produtos/serviços, fixação de preços e apoio genérico a tomada de decisão da empresa. Fornece, no entanto, uma informação pouco adequada na análise de rentabilidade de clientes e mercados, e para efeitos de avaliação de desempenho dos trabalhadores.

Quadro 2 - Adequação da informação da contabilidade de gestão às funções

Adequação da informação da contabilidade de gestão às funções	Média de adequabilidade da informação (1-Inadequada a 7-Adequada)
5. Análise de rentabilidade dos produtos/serviços	5,4
3. Tomada de decisão genérica	4,6
2. Fixação dos preços dos produtos	4,6
1. Definição de custos	3,9
6. Análise de rentabilidade dos clientes	3,8
7. Análise de rentabilidade de mercados	3,5
4. Avaliação de desempenho dos trabalhadores	3,5

A contabilidade de gestão possui técnicas consideradas tradicionais. As mais utilizadas pelas empresas analisadas são “técnicas de custeio dos produtos/serviços”, “rentabilidade do activo”, “orçamentos”, “planeamento estratégico”, “análise da rentabilidade dos produtos”, “ponto crítico das vendas” e “análise de desvios dos orçamentos” (Quadro 4).

Existe um *gap* relativamente baixo na média obtida de utilização destas técnicas, em que a mais frequente representa um valor médio de 5,6 e a menos frequente de 5. A técnica tradicional menos utilizada e distante das anteriores em termos de média de utilização é o “painel de indicadores”.

Quadro 3 - Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

Técnicas	Média de utilização (1-Pouco a 7-Muito)
5. Técnicas de custeio dos produtos/serviços	5,6
8. Rentabilidade do activo (i.e. <i>return on investment</i>)	5,5
3. Orçamentos	5,4
2. Planeamento estratégico	5,3
6. Análise da rentabilidade dos produtos	5,2
1. Ponto crítico das vendas	5,1
4. Análise de desvio de orçamentos	5,0
7. Painel de indicadores (i.e., <i>tableau de bord</i>)	4,1

Em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, existe um cenário oposto às técnicas tradicionais, concluindo-se que a maioria é desconhecida (ou pouco utilizada) – nenhuma empresa utiliza as técnicas “*backflush costing*”, “teoria das restrições” e “*kaizen costing*” (Quadro 5).

As mais utilizadas são o “orçamento baseado nas actividades”, o “custeio baseado nas actividades” e o “*benchmarking*”, e existe alguma utilização do “custeio do ciclo de vida do produto”, EVA e “análise da rentabilidade dos clientes”.

Quadro 4 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas	Média de utilização (1-Pouco a 7-Muito)
2. Orçamento baseado nas actividades (i.e., <i>Activity based budget</i>)	5,5
3. Custeio baseado nas actividades (i.e., <i>activity-based costing</i>)	5,5
8. <i>Benchmarking</i>	4,1
7. Custeio do ciclo de vida do produto (i.e.; <i>Life-cycle costing</i>)	3,8
6. <i>Economic value added</i> (EVA)	3,3
5. Análise da rentabilidade dos clientes (i.e.; <i>Customer profitability analysis</i>)	3,2
1. Quadro de comando integral (i.e., <i>Balanced scorecard</i>)	2,8
4. Custo alvo (i.e.; <i>Target costing</i>)	1,4
9. <i>Backflush costing</i>	1,0
10. Teoria das restrições (i.e; <i>Theory of constraints</i>)	1,0
11. <i>Kaizen costing</i>	1,0

No que respeita o conhecimento e utilização do USALI, 64% dos inquiridos conhecem-no e utilizam-no, e 36% desconhecem este instrumento. Entre os que o utilizam, 71% dos inquiridos adoptaram parcialmente algumas directrizes do USALI como forma de melhorar o conhecimento interno sobre a organização, e 29% por questões de simplificação no tratamento e interpretação desta informação.

Esta nossa análise coloca-nos próximo dos resultados de outros investigadores tais como:

- Phillips (1996), o qual 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 rentabilidade 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. Todas as

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 da Região Oeste, 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 consequentemente 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”.

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.

Pelo facto de termos incluído na amostra de 12 unidades hoteleiras nas categorias de 3,4 e 5 estrelas, hotéis-apartamentos e pousadas, e de os mesmos serem representativos da Região Oeste, acreditamos que as conclusões formuladas espelham a realidade do sector nesta região com fiabilidade.

9. Perspectivas futuras

O presente projecto de investigação tem como objectivo específico a caracterização da contabilidade de gestão das unidades hoteleiras da Região Oeste.

A contabilidade de gestão foi caracterizada em 12 unidades hoteleiras da Região Oeste, onde se verificou se utilizavam contabilidade de gestão e quais as técnicas adoptadas. Também, foi analisado o impacte do *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) nas unidades hoteleiras.

Contudo será necessário que a amostra seja alargada a um maior número de unidades hoteleiras para que o quadro global seja mais sólido. Neste âmbito acreditamos que contribuído para um trabalho de investigação a aprofundar no futuro.

No que respeita a incorporação do USALI como ferramenta de gestão das unidades hoteleiras, deixamos aqui também em aberto a oportunidade de se desenvolver investigação futura no sentido de se perceber a extensão da utilização deste referencial.

Estas conclusões são um ponto de partida para o desenvolvimento de diversos trabalhos nesta área como, por exemplo, apurar quais são os factores que influenciam a utilização de algumas técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

Este trabalho é, também, um alerta para os responsáveis dos empreendimentos turísticos, na medida em que é necessário divulgar informação, para que se possam elaborar mais estudos nesta área.

Por último, este trabalho deverá incentivar os docentes das áreas científicas de contabilidade de gestão a estruturarem os conteúdos programáticos das disciplinas que leccionam no sentido de melhor os ajustarem às necessidades, insuficiências e expectativas do sector potencialmente empregador composto por unidades hoteleiras.

Bibliografia

AEP / Gabinete de Estudos (2008) – Hotelaria - 2008, www.aeportugal.pt.

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.

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.

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

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

INE (2008) – Anuário Estatístico da Região Centro – 2007, www.ine.pt.

INE (2007) – Estatísticas do Turismo – 2006, www.ine.pt.

INE (2007) – Anuário Estatístico da Região Centro – 2006, www.ine.pt.

INE (2006) – Anuário Estatístico da Região Centro – 2005, www.ine.pt.

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

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://papr.ssrn.com>.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis, (2007), “Cost accounting in Greek Hotel enterprises: an empirical approach”, <http://mp.ra.ub.uni-muenchen.de>.

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., (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://artigo.cientifico.tebas.kinhost.net/artigos>.

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.

Turismo de Portugal (2009) – O Turismo em Números – 2008, www.turismodeportugal.pt

Turismo de Portugal (2008) – O Turismo em Números – 2007, www.turismodeportugal.pt

Turismo de Portugal (2007) – PENT - Plano Estratégico Nacional do Turismo, www.turismodeportugal.pt

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.

Anexo I

Nos termos da legislação vigente, um empreendimento turístico é todo o estabelecimento que se destina a prestar serviços de alojamento temporário, mediante uma remuneração, dispondo para o seu funcionamento de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares. Neste sentido, e de acordo com a redacção actualizada da legislação (ver Anexo I), apresenta-se a seguinte tipologia para as unidades hoteleiras:

Estabelecimentos hoteleiros:

- Hotéis
- Hotéis-apartamentos
- Pousadas

Aldeamento turístico

Apartamento turístico

Conjunto turístico (*Resorts*)

Empreendimento de turismo de habitação

Empreendimento de turismo no espaço rural

- Casa de campo
- Agro-turismo
- Hotel rural

Parques de Campismo e Caravanismo:

- Privativo
- Público

Empreendimentos de turismo de natureza:

- Qualquer tipologia referida anteriormente

Relembre-se que esta mudança de legislação prevê um período de 2 anos para que as unidades hoteleiras realizarem a transição entre as suas actuais designações e as novas.

Relativamente à sua classificação, a nova legislação prevê a classificação de 5 estrelas a 1 estrela no caso concreto dos estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos e apartamentos turísticos, enquanto no caso dos parques de campismo e de caravanismo, a legislação prevê a classificação de 4 a 1 estrela.

Anexo II

Quadro 1 – Número de estabelecimentos hoteleiros

	Número de estabelecimentos hoteleiros		
	2007	2006	2005
Bombarral	1	1	1
Cadaval	1	1	1
Caldas da Rainha	10	10	10
Lourinhã	4	3	4
Óbidos	9	9	9
Peniche	7	7	7
Torres Vedras	12	12	12
Total	44	43	44

Fonte: INE

Quadro 2 – Capacidade de alojamento

	Capacidade de alojamento		
	2007	2006	2005
Bombarral	102	102	102
Cadaval	49	49	49
Caldas da Rainha	826	829	823
Lourinhã	192	136	220
Óbidos	1279	1024	918
Peniche	837	819	874
Torres Vedras	1371	1334	1336

Fonte: INE

Quadro 3 – Capacidade de alojamento por 1000 habitantes

	Capacidade de alojamento por 1000 habitantes		
	2007	2006	2005
Bombarral	7,4	7,4	7,4
Cadaval	3,4	3,4	3,4
Caldas da Rainha	15,7	15,9	15,9
Lourinhã	7,6	5,4	8,8
Óbidos	112,9	90,6	81,7
Peniche	29,3	28,7	30,8
Torres Vedras	17,8	17,4	17,6

Fonte: INE

Quadro 4 – N.º de Dormidas

	Dormidas		
	2007	2006	2005
Bombarral			
Cadaval			
Caldas da Rainha	86309	66313	65496
Lourinhã			
Óbidos	151927	159899	126088
Peniche	103202	91965	102390
Torres Vedras	110573	88888	88752

Fonte: INE

Quadro 5 – Dormidas em estabelecimentos hoteleiros por 100 habitantes

	Dormidas em estabelecimentos hoteleiros por 100 hab.		
	2007	2006	2005
Bombarral	48,4		
Cadaval	3,9		
Caldas da Rainha	164,1	126,9	126,3
Lourinhã	51,6		
Óbidos	1340,7	1414,9	1121,7
Peniche	360,9	322,8	361,2
Torres Vedras	143,2	115,9	116,6

Fonte: INE;

Quadro 6 – N.º de hóspedes

	Hóspedes		
	2007	2006	2005
Bombarral			
Cadaval			
Caldas da Rainha	39176	35366	34272
Lourinhã			
Óbidos	63142	61628	58622
Peniche	43025	41773	38731
Torres Vedras	46739	38165	41680

Fonte: INE

Quadro 7 – N.º de hóspedes por habitante

	Hóspedes por habitante		
	2007	2006	2005
Bombarral	0,3		
Cadaval			
Caldas da Rainha	0,7	0,7	0,7
Lourinhã	0,3		
Óbidos	5,6	5,5	5,2
Peniche	1,5	1,5	1,4
Torres Vedras	0,6	0,5	0,5

Fonte: INE

Quadro 8 – Proporção de hóspedes estrangeiros

	Proporção de hóspedes estrangeiros		
	2007	2006	2005
Bombarral	16,6		
Cadaval			
Caldas da Rainha	28,7	28	34,6
Lourinhã	9,7		
Óbidos	52,4	51,3	40,3
Peniche	32,8	29,8	47,7
Torres Vedras	14,1	13,5	40,8

Fonte: INE

Quadro 9 – Estada média dos hóspedes estrangeiros

	Estada média dos hóspedes estrangeiros		
	2007	2006	2005
Bombarral	1,4		
Cadaval			
Caldas da Rainha	2,6	2,4	2,6
Lourinhã	2		
Óbidos	2,9	3,2	2,5
Peniche	3,3	2,9	3,1
Torres Vedras	3,3	3,8	4,1

Fonte: INE

Quadro 10 – Estada média no estabelecimento

	Estada média no estabelecimento		
	2007	2006	2005
Bombarral	1,6		
Cadaval	2,1		
Caldas da Rainha	2,2	1,9	1,9
Lourinhã	2		2,4
Óbidos	2,4	2,6	2,2
Peniche	2,4	2,2	2,6
Torres Vedras	2,4	2,3	2,1

Fonte: INE

Quadro 11 – Taxa de ocupação-cama (líquida)

	Taxa de ocupação-cama (líquida)		
	2007	2006	2005
Bombarral	18		
Cadaval	3,2		
Caldas da Rainha	29	22,3	22,2
Lourinhã	16,3		14
Óbidos	32,5	43,4	40,7
Peniche	34,7	31,3	34,8
Torres Vedras	25,2	20,9	21,1

Fonte: INE

Anexo III