

Artigo recebido em 18/07/2005 e aceito em 26/08/2005

ATUAÇÃO DO CONTROLLER NO SETOR HOTELEIRO: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES À LUZ DA LITERATURA

(Este trabalho é parte da dissertação de Mestrado de André Ramos, defendida em outubro/2004, sob a orientação do Prof. Frederico A. de Carvalho)

André da Costa Ramos
São João de Meriti – RJ
Contador CRC-RJ 87.222/O
Mestre em Ciências Contábeis – UERJ¹,
Coordenador do curso de Ciências Contábeis da UNESA²
E-mail: ramosandre@ig.com.br

Frederico A. de Carvalho
Rio de Janeiro - RJ
Doutor em Economia - UCL³
Professor do programa de mestrado em Ciências
Contábeis da UERJ¹
E-mail: fdecarv@msn.com

¹ UERJ -Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Cep 20.550-900 - Rio de Janeiro - RJ

² UNESA - Universidade Estácio de Sá - Cep 21.331-720 - Rio de Janeiro - RJ

³ UCL - Universite Catholique de Louvain - Bélgica

RESUMO

Este trabalho trata da atuação do *controller*, assim como da controladoria no setor hoteleiro. Apesar do assunto ainda ser pouco explorado no Brasil, assume destacada relevância, pois os hotéis apresentam características incomuns envolvendo propriedade e gestão e ainda, o segmento hoteleiro requer níveis elevados de investimento de capital onde os ativos são de longo prazo e isso significa que os investimentos devem ser planejados, estrategicamente, durante um período relevante de tempo. Neste sentido, no caso dos hotéis, a controladoria, tem destacado papel em termos de fornecimento de informações que possam apoiar os gestores na tomada de decisões. Este estudo apresenta uma contextualização do setor hoteleiro no mercado brasileiro, aborda alguns aspectos sobre a estrutura organizacional, o papel do *controller*, contabilidade gerencial e o processo orçamentário nos hotéis.

Palavras-chave: Hotéis, Gestão hoteleira, *Controller* e Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

This paper deals controller's role and hotel sector controlling. Despite the subject had been studied a little in Brazil, it has a great importance, because hotels present uncommon features mixing management and ownership. The hotel sector demands high levels of capital investments where the assets are long term and this means that investments must be planning strategic during a long time. In hotel case, the controlling, has an important role to supply information that may help the managers to make decisions. This work introduces the hotel sector in brazilian market, treats some aspects about framework organizational, the controller role, managerial accounting and budget in hotels.

Key words: Hotels, Management Hotel, Controller and Managerial Accounting.

Introdução

Sucessivas mudanças desafiam, continuamente, a gestão das empresas. A situação econômica, a ampliação dos mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscar a maximização do desempenho e do controle gerencial. Por isso mesmo a

controladoria exerce papel fundamental, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão.

Hotéis são considerados peças-chave para o turismo. Segundo Medlik e Ingram (2002, p.4), o negócio hoteleiro, ou, como se diz mais recentemente, a indústria da hospitalidade cada vez mais exerce função importante na maioria dos países, pois fornecem instalações para diversos negócios, tais como reuniões e conferências, recreação e entretenimento. Dessa forma, os hotéis são tão relevantes para a economia e as sociedades quanto o transporte, a comunicação e o comércio de bens e serviços, além de constituir em importante fonte de emprego, oferecendo oportunidades em diversas ocupações. Ademais, a indústria hoteleira caracteriza-se pelo alto nível de competitividade, devido ao grande número de concorrentes, contínua introdução de novos produtos e serviços, e acesso a diferentes canais de promoção.

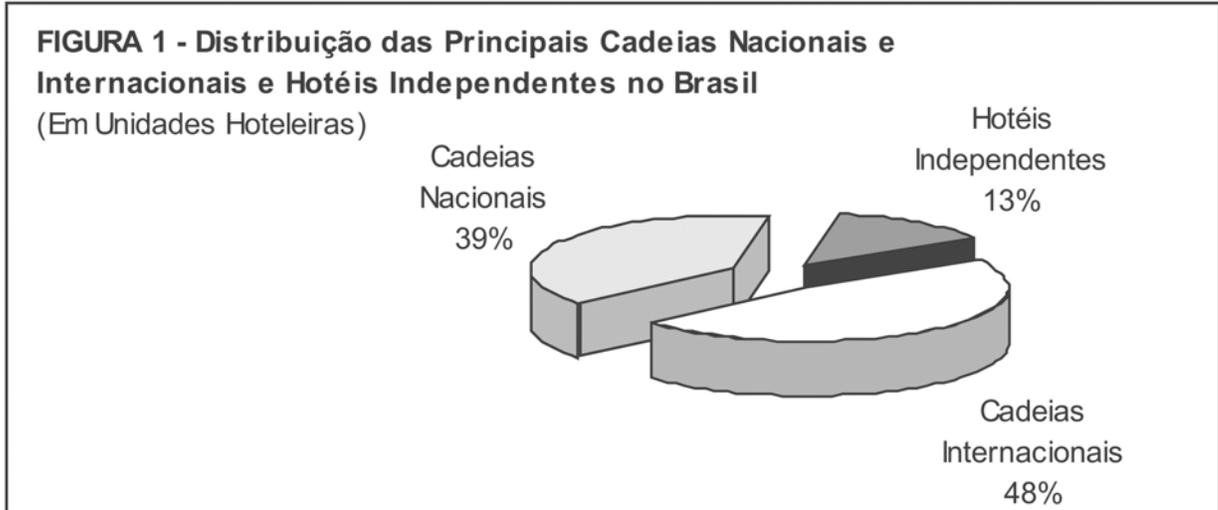
Em um ambiente desafiador como se mostra a atividade hoteleira, é fundamental que os gestores façam uso eficiente e eficaz de informações gerenciais, incluindo o sistema contábil-gerencial para tomada de decisão. Neste sentido, no caso dos hotéis, a controladoria tem papel destacado em termos do fornecimento de informações, sejam operacionais (por exemplo, receitas por tipo de quarto ou por categoria de clientes), sejam estratégicas (por exemplo, segmentação das vendas ou da comunicação), que possam apoiar os gestores na tomada de decisões.

1. Generalidades sobre o Setor Hoteleiro

De acordo com Saab e Daemon (2001, p.130), a pouca divulgação do Brasil no exterior, os altos preços de passagens aéreas e da locação de veículos no país, a imagem turística externa negativa, os problemas associados à violência urbana, entre outros, constituem alguns dos entraves estruturais contra o turismo brasileiro, especialmente à hotelaria brasileira. É inegável, além disso, a ocorrência de problemas relacionados à administração pouco profissionalizada e à mão-de-obra pouco especializada, à estrutura desbalanceada na oferta de unidades hoteleiras, à carência de sistemas de informações gerenciais e à ausência de planejamento estratégico setorial. Os problemas gerais do turismo, associados às questões específicas ao setor hoteleiro, acarretam elevados custos de manutenção e hospedagem, baixa qualidade e produtividade, maior impacto da sazonalidade e baixa taxa média de ocupação.

Para que o setor hoteleiro se torne mais competitivo, algumas ações específicas, já iniciadas, precisam ter continuidade, tais como (a) investimentos em formação de recursos humanos e em capacitação profissional, visando o aprimoramento da administração dos hotéis e a melhoria da qualidade dos serviços prestados, e (b) investimentos na modernização dos equipamentos turísticos existentes, viabilizando a oferta segmentada de alojamentos e a diferenciação dos serviços de hospitalidade.

A participação, no setor hoteleiro, das cadeias internacionais de hotéis vem sendo cada vez maior. Entre outros fatores, isto se deve, ainda segundo Saab e Daemon (2001, p.131), à maior capacidade de penetração, aos serviços altamente padronizados, ao elevado padrão de qualidade nas acomodações, a esquemas não tradicionais para distribuição dos serviços (tais como franquias e contratos de gestão), que ampliam a presença no mercado. A Figura 1, a seguir, mostra a composição do mercado hoteleiro no Brasil, em termos de número de unidades hoteleiras:



Fonte: Saab e Daemon, 2001, p.129.

Nota-se que as cadeias internacionais detêm a maior parte do mercado hoteleiro no Brasil. Segundo Saab e Daemon (2001, p.128), a Accor, maior grupo hoteleiro em escala mundial, era responsável, em 1999, por cerca de 3% da oferta hoteleira no Brasil, alcançando a primeira posição no mercado nacional.

Conforme classificação da Horwath Consulting & Soteconti Auditores S/C (*apud* Saab e Daemon, 2001, p.129) realizada em janeiro de 1999, dentre as oito principais cadeias que atuam no Brasil, três são de origem nacional – Othon, Transamérica e Tropical. É o que mostra o Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Ranking das Principais Redes Hoteleiras

Nacionais e Internacionais no Brasil – Jan.1999 (Em Unidades Hoteleiras)

Redes Hoteleiras	Classificação
Accor	1 ^a
Othon	2 ^a
Best Western	3 ^a
Transamérica	4 ^a
Tropical	5 ^a
Meliá	6 ^a
Hilton	7 ^a
Sheraton (Starwood)	8 ^a

Fonte: Saab e Daemon, 2001, p.129.

Como se pode observar, apesar dos problemas citados sobre o turismo e a hotelaria brasileira, algumas redes nacionais ocupam boas posições na classificação geral das cadeias que atuam no Brasil. A Rede Othon ocupa a segunda posição no ranking geral e a primeira posição entre as cadeias nacionais, sendo, portanto o maior grupo hoteleiro brasileiro, tanto na oferta de meios de hospedagem, quanto em termos de unidades habitacionais.

No estudo publicado pela Horwath Consulting e Soteconti Auditores S/C, apesar da perda de rentabilidade, o setor vive um ciclo de expansão da oferta de unidades hoteleiras, aparentemente não fundamentada na demanda potencial. O negócio hoteleiro tem forte componente imobilizado, com retornos em longo prazo. Assim, necessita de mecanismos que

financiem e viabilizem um reposicionamento de mercado ou um novo empreendimento, garantindo aos investidores maior atratividade para assumir riscos. Em outras palavras, portanto, o ciclo de expansão está relacionado aos investimentos no setor de construção de novos hotéis.

Neste mesmo estudo, destaca-se que:

“(...) a criação de novos modelos de negócio, que permitam a um empreendimento aumentar sua competitividade, passa necessariamente pela identificação e incorporação de novas ferramentas de gestão, as quais tem o objetivo de otimizar resultados, gerenciando custos e maximizando receitas, aliando excelência na prestação de serviços.”

É precisamente nesses termos, ou seja, como ferramenta de gestão, que a controladoria participa no processo gerencial das organizações em geral, dando apoio à tomada de decisões. Em particular, faz-se presente, também, no setor hoteleiro, fornecendo informações para a formação de preços e tarifas, para o controle de custos, para a administração de recursos financeiros, para as previsões orçamentárias, dentre outras.

2. Controladoria e Gestão Hoteleira – uma revisão da literatura

Nesta seção são abordados aspectos relacionados à estrutura organizacional dos hotéis, às funções típicas do *controller* em ambiente hoteleiro, ao uso da contabilidade gerencial e ao processo orçamentário em empresas hoteleiras.

2.1. Estrutura Organizacional

Os hotéis podem operar tanto de forma independente, quanto em redes ou grupos, dependendo da estrutura do capital. Para Medlik e Ingram (2002) o crescimento da indústria hoteleira tem sido cada vez mais associado aos grupos hoteleiros. Os grupos operam hotéis de sua propriedade ou através de contratos de arrendamento, franquia ou de gestão. A própria natureza do negócio e os limites de muitos mercados hoteleiros apresentam as principais explicações para o crescimento das empresas hoteleiras através dos grupos. As vantagens para as redes são aquelas relacionadas ao tamanho, conhecidas como *economia de escala*.

Em contrapartida, os grupos enfrentam vários problemas, especialmente aqueles relacionados à comunicação, à coordenação entre unidades, ao controle e aos custos. Medlik e Ingram (2002, p.62) ressaltam que deve haver coordenação e controle na administração dos hotéis, com o intuito de garantir que as decisões do grupo sejam cumpridas para possibilitar o desempenho como um todo. No mesmo sentido, Barney e O’Sullivan (*apud* Medlik e Ingram, 2002, p.63) sustentam que os problemas encontrados nas operações do grupo ocorrem quando há ruptura entre as unidades individuais e a matriz. Na operação do grupo hoteleiro, a matriz deve comunicar as políticas, as diretrizes e os procedimentos a serem seguidos pelas unidades individuais, que, por sua vez, devem interagir com a matriz e com as demais unidades que compõem o grupo. Portanto, a comunicação *hotel – matriz – hotel* é essencial para a eficácia operacional e para a obtenção e efetivação das vantagens abordadas.

A extensão dos problemas encontrados nos grupos hoteleiros depende, basicamente, de três fatores: (a) número de unidades hoteleiras no grupo, (b) distribuição geográfica dos hotéis e (c) nível de centralização das operações do grupo.

Segundo Warren, Reeve e Fess (2001, p.268), um negócio centralizado é aquele em que as decisões operacionais e de planejamento são tomadas pela alta administração. À medida que a empresa se expande, torna-se mais difícil manter um contato direto com todas as operações; nesse caso, delegar autoridade ao gerente, mais próximo das operações, resulta em melhores decisões. Em contraste, para Garrison e Noreen (2001, p.386) “uma organização descentralizada é aquela em que o poder de decisão não está restrito a poucos executivos de topo, distribuindo-se, ao contrário, pela organização como um todo”. Jiambalvo (2002, p.248) completa o argumento, afirmando que a maioria das empresas não é nem totalmente centralizadas, nem totalmente descentralizadas. A descentralização é uma questão de gradação.

No entanto, Gomes e Amat (1996, p.19) acrescentam que o grau de descentralização também influirá sobre as características do sistema de controle. Quanto maior for a descentralização, mais difícil e custoso se torna o controle. Dessa forma, à medida que a descentralização cresce, será

mais necessário fazer funcionar um sistema de controle formalizado, com predomínio de sistemas de controle financeiro e orientado à atuação de cada responsável.

Para um grupo hoteleiro, destacam Medlik e Ingram (2002, p. 64), a principal questão é definir quais funções serão centralizadas e qual será o nível de centralização em cada uma; definida esta questão, pode-se almejar a obtenção de algumas vantagens financeiras. Para estes autores, as principais funções que se destinam à centralização são:

- Contabilidade e finanças
- Recursos Humanos
- Compras
- Vendas e *marketing*
- Serviços técnicos

Essas são as áreas em que se originam as principais economias de escala; os principais fatores que as influenciam são o número de hotéis e sua distribuição geográfica.

Hansen e Owen (1996, p.1) explicam que atividades relacionadas à contabilidade e finanças - por exemplo, a contabilidade geral, contas a pagar, contas a receber, controle do ativo fixo e os procedimentos para o fechamento mensal – deverão ser desenvolvida e implementadas pelas unidades (hotéis individuais) do grupo, que, então, enviarão informações à matriz, para consolidação, e posterior confecção e análise de relatórios.

Cabe destacar, também, que poucos grupos hoteleiros compram a maioria de seus suprimentos diretamente de qualquer fornecedor. Neste caso, a função de compras centralizada pode ser associada à diversificação de fornecedores, assumindo, essencialmente, três formas básicas. Em certas situações, quando os hotéis estão localizados em uma área limitada, os suprimentos são comprados em centrais locais, de onde são distribuídos às unidades hoteleiras. Na falta de lojas centrais, são feitos pedidos centralizados, de acordo com as requisições individuais dos hotéis, e depois entregues diretamente aos requisitantes. Em determinadas circunstâncias, os hotéis fazem seus pedidos através de contratos negociados, centralmente, com fornecedores indicados, que entregam diretamente aos hotéis.

A descentralização do poder de decisão e da atribuição de responsabilidade aos gerentes apresenta diversos benefícios e custos, indicados no Quadro 2.

Quadro 2 – Benefícios e Custos da Descentralização

Quadro 2 – Benefícios e Custos da Descentralização

Benefícios	Custos
Maior capacidade de resposta às necessidades locais.	Leva a decisões incongruentes com os objetivos globais da empresa.
Decisões mais rápidas.	Duplicação de atividades.
Aumento da motivação.	Maior gasto na obtenção das informações.
Ajuda o desenvolvimento e aprendizagem gerencial.	Redução da lealdade para com a organização como um todo.

Fonte: Horngren, 1997, p. 637-638.

Um conceito associado à idéia de descentralização é o conceito de centro de responsabilidade. Anthony e Govindarajan (2002, p.180) ensinam que “um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob a supervisão de um executivo responsável por suas atividades”. O objetivo dos centros de responsabilidades é ajudar a implementar as estratégias da empresa, definindo ou redefinindo, se necessário, papéis e responsabilidades sem a restrição do organograma tradicional. Para Gomes e Amat (1996, p.15), “quanto maior for a organização, mais detalhado deverá ser o desdobramento dos objetivos globais em objetivos específicos, para as

correspondentes unidades organizacionais ou centros de responsabilidades”. Portanto, dependendo do tamanho da organização, para a consecução de seus objetivos será necessária a divisão das tarefas e responsabilidades entre os diversos órgãos que compõem a estrutura funcional da empresa.

Através dos centros de responsabilidades é possível fazer a análise da rentabilidade dos diversos segmentos de negócio e a avaliação de desempenho dos executivos. Na verdade, segundo Garrison e Noreen (2001), os centros de responsabilidades podem ser divididos em centros de custo, centros de lucro e centros de investimento:

Centro de custos: é um segmento cujo gerente tem controle sobre os custos, mas não sobre a receita ou os recursos para investimento.

Centros de lucro: é qualquer segmento do negócio cujo gerente tem controle sobre custo e receita.

Centros de investimento: é qualquer segmento de uma organização cujo gerente tem controle sobre custo, receita e investimentos em ativos de produção. (p. 386)

Especificamente sobre os centros de custos, Zanella (2001, p.15) reafirma que independem do organograma ou da estrutura formal da empresa, pois os diversos setores são classificados, desdobrados ou aglutinados de acordo com sua importância e função em relação ao conjunto de atividades e objetivos do hotel.

2.2. O Papel do *Controller* em Hotéis

De acordo com Burgess (1996, p.19) a literatura internacional sobre a função dos *controllers* de hotéis é carente; além disso, prossegue o autor, embora haja alguns artigos relacionados a esse assunto, geralmente expressam mais opiniões do que fatos. Quanto aos livros, a maioria das obras relevantes sobre contabilidade hoteleira limita-se a descrever as tarefas do departamento de contabilidade e raramente aborda as responsabilidades do gerente deste departamento; ademais, concentra-se em técnicas financeiras e não na gestão.

O conhecimento da operação do hotel é essencial ao efetivo gerenciamento do processo de controle. Burgess (1994, p.13) comenta que o conhecimento do negócio hoteleiro é de grande importância para o *controller*, assim como a formação e o treinamento constante. O tipo de formação do *controller* pode variar de acordo com o indivíduo e a organização. Idealmente, ele deve dominar as técnicas hoteleiras, tanto quanto as técnicas contábeis, embasadas pela formação contábil. No entanto, a pesquisa realizada por Burgess (1994), no Reino Unido, revelou que a tendência era o *controller* conseguir, primeiro, qualificação e experiência em hospitalidade e mais tarde especializar-se em contabilidade, sem necessariamente, tornar-se contador.

Geller *et.al.* (1990, p.92) fizeram um estudo sobre o perfil dos *controllers* de hotéis entre os membros da Associação Internacional de Contadores do Setor de Hospitalidade. Os resultados que merecem destaque estão resumidos no Quadro 3. Pode-se observar que existe uma concentração na formação em contabilidade, enquanto que a experiência média no setor hoteleiro gira em torno de 10 anos.

Aqueles autores sublinharam o aumento do número de indivíduos envolvidos em programas de treinamento de administração hoteleira. Esse aumento pode significar que os cursos de graduação, agora, vêm a posição de *controller* como carreira, ou pelo menos como um passo para atingir a alta gerência. Por outro lado, os hotéis também estão reconhecendo o valor do treinamento específico em administração hoteleira para os *controllers*.

Quadro 3 - Áreas de Estudos e Experiência

Principais áreas de estudo em Hotéis		Experiência em Contabilidade	
Contabilidade	54,7%	< 3 anos	7,2%
Administração Hoteleira	17,4%	3 – 5 anos	22,3%
Finanças	7,0%	6 – 9 anos	17,6%
Outros	20,9%	10 – 12 anos	17,6%
		13 – 15 anos	14,2%
		> 15 anos	21,1%

Fonte: Adaptado de Geller, Ilvento e Schmidgall, 1990, p.92.

O *controller* deve ser pró-ativo na avaliação das tendências negociais e na proposição de alternativas, sendo o membro da equipe gerencial com a melhor visão financeira sobre os efeitos provocados pelas decisões tomadas. Na prática profissional, o que fazem os *controllers* em ambiente hoteleiro? Burgess (1996, p.19) afirma que o aumento da ênfase na lucratividade tem resultado em nítida expansão das funções dos *controllers* em hotéis.

Entre as principais habilidades técnicas e conhecimento possuídos pelos *controllers* entrevistados, Geller *et al.* (1990, p.92) destacaram a gestão de recursos financeiros, o controle interno e o uso de computadores. Em relação às áreas de autoridade do *controller*, os autores apontaram a concessão de créditos, a assinatura de cheques, a aprovação de compras, a aplicação e obtenção de fundos e a fixação de tarifas (*pricing*). Quanto às responsabilidades do *controller* de hotel, conforme a mesma pesquisa, envolvem a contabilidade geral, as contas a receber e a pagar, a folha de pagamentos, a auditoria noturna e de receita, o controle de alimentos e bebidas, compras e estoques, entre outras.

Resumindo, pode-se perceber que, cada vez mais, o *controller* vem ampliando seu envolvimento com os aspectos operacionais do hotel, o que lhe confere posição de importância na equipe gerencial.

2.3. Contabilidade Gerencial em Hotéis

Na visão de Mia e Patiar (2001, p.112), um sistema de informação adequado pode ajudar os gerentes hoteleiros a satisfazer seus clientes e a alcançar suas metas organizacionais. De acordo com os autores existe evidência empírica, na indústria manufatureira, que sustenta uma relação positiva entre o uso do sistema contábil gerencial pelos gerentes e seu desempenho profissional. Entretanto, na indústria hoteleira essa evidência é praticamente inexistente. Os autores justificam a diferença argumentando que as evidências empíricas da indústria manufatureira podem não ser aplicáveis à indústria hoteleira:

“comparado com o gerente de produção, o gerente de marketing, na indústria manufatureira, enfrenta um alto nível de incerteza no trabalho. Isto porque o gerente de marketing lida com o ambiente externo, em particular com os clientes e a concorrência, e (dessa forma, é ele que) usufrui de maiores benefícios do uso do sistema contábil gerencial. (Mia e Patiar, 2001, p.112)

Além disso, a simples transposição do sistema contábil gerencial pode não ser possível da manufatura para as empresas de serviços, em particular na indústria hoteleira, exatamente porque todos os gerentes de hotel, independentemente de seu nível hierárquico ou de responsabilidade, estão constantemente expostos aos ambientes externo (clientes e concorrência) e interno (produção e preparação de refeições, e alojamento).

Confirmando esse argumento, Hansen e Mowen (2003, p. 123) afirmam que a contabilidade de custos tradicional enfatizou a manufatura e virtualmente ignorou os serviços. Nesta época que destaca a “revolução dos serviços”, essa abordagem não serve mais. A economia tem crescido para os serviços, de modo que os custos dos serviços devem ser rastreados tão precisamente quanto os custos dos produtos manufaturados.

Hansen e Mowen (2003, p.124) destacam quatro características nas quais os serviços diferem dos produtos, como sendo: intangibilidade, inseparabilidade, heterogeneidade e perecibilidade. A intangibilidade refere-se à natureza incorpórea dos serviços, quando comparados aos produtos. A inseparabilidade (ou simultaneidade) significa que a produção e o consumo são inseparáveis no caso dos serviços. A heterogeneidade refere-se à maior variação no desempenho dos serviços do que na produção industrial, enquanto que a perecibilidade significa que serviços não podem ser estocados, devendo ser consumidos quando executados.

Essas diferenças afetam os tipos de informações necessárias para o planejamento, controle e tomada de decisão na produção de serviços. O Quadro 4, a seguir, exhibe as características dos serviços, assim como seu impacto para o sistema de gestão de custos.

Harris e Brown (*apud* Mia e Patiar, 2001, p.113) apontam três razões específicas para explicar porque não existe associação entre uso do sistema contábil gerencial e desempenho no caso da indústria hoteleira. São elas:

a) O processo de produção na indústria manufatureira é repetitivo, envolvendo produtos padronizados e processo de produção mecanizado. Este não é o caso da indústria hoteleira. Por exemplo, a estimativa de alimentos e bebidas ou a acomodação dos hóspedes envolvem considerável interação com os clientes, exigindo, então, uma ampla variedade de atividades. Um hotel recebe clientes heterogêneos (homens, mulheres, jovens, idosos, variedade de culturas, etc), cada um com seus gostos e expectativas sobre aspectos intangíveis do serviço, o que cria uma demanda por múltiplos tipos de serviços e gera alto nível de incerteza no ambiente de trabalho;

b) O fornecimento de produtos e serviços de hospitalidade exige trabalho intenso, e os gerentes desempenham papel-chave na gestão da qualidade. Além da citada heterogeneidade, o alto envolvimento dos gerentes e o contato direto entre funcionários e clientes também aumentam a incerteza no ambiente de trabalho; e

c) Sendo perecíveis e simultâneos, os produtos e serviços hoteleiros são afetados tanto pela flutuação da demanda, quanto pelo fato de que produção, entrega e consumo ocorrem simultaneamente. Por exemplo, a demanda por quartos e restaurante de um hotel flutua diariamente, se não houver venda no dia, o potencial de vendas será perdido. Enquanto, na indústria manufatureira, os produtos acabados podem ser estocados e vendidos mais tarde para recuperar, na pior das hipóteses, uma parcela dos custos. A produção simultânea, a entrega e consumo de acomodações, alimentos e bebidas não permitem aos gerentes tomar ações corretivas, caso haja algum desvio do planejamento.

De acordo com Adams (*apud* Araújo, 2001, p.71) a contabilidade gerencial praticada em hotéis está voltada para atender a demanda por informações necessárias ao planejamento, e para elaborar a avaliação de condições de mercado e a análise dos competidores, objetivando aquela provisão de informações (que ajudem no desenvolvimento de planos estratégicos) e o monitoramento das condições de mercado, incluindo estruturas de preços e custos dos competidores.

Segundo Araújo (2001, p.72), a política de tarifas das acomodações ou diárias é definida a partir do conhecimento dos preços de mercado, de modo que a tarefa principal da contabilidade não é determinar o custo total, mas gerenciar o nível de ocupação, adotando estratégias de diferenciação na qualidade dos serviços, respaldadas por uma marca forte.

Características	Relacionamento com os Negócios	Impacto no Sistema de Gestão de Custos
Intangibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Serviços não podem ser estocados • Serviços não podem ser protegidos por meio de patentes • Serviços não podem ser prontamente mostrados ou comunicados • É difícil estabelecer preços 	<ul style="list-style-type: none"> • Não existem contas de estoque • Há um forte código de ética • Os custos devem estar relacionados com toda a organização
Inseparabilidade	<ul style="list-style-type: none"> • O consumidor está envolvido na produção • É difícil a produção em massa centralizada dos serviços 	<ul style="list-style-type: none"> • Os custos são contabilizados pelo tipo de cliente • Deve-se gerar um sistema para encorajar a consistência na qualidade
Heterogeneidade	<ul style="list-style-type: none"> • Padronização e controle de qualidade são difíceis 	<ul style="list-style-type: none"> • É necessária uma forte abordagem de sistemas • A medida da produtividade contínua TQM é fundamental
Perecibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Os benefícios dos serviços vencem rapidamente • Os serviços podem ser repetidos freqüentemente para um cliente 	<ul style="list-style-type: none"> • Não existem estoques • É preciso haver um sistema padronizado para lidar com clientes que retornam

Fonte: Hansen e Mowen, 2003, p.124.

2. 4. O Processo Orçamentário

Para Anthony e Govindarajan (2002, p.461) um importante instrumento para o planejamento e controle das empresas, a curto prazo, é o orçamento. Segundo os autores, “um orçamento operacional cobre um ano e inclui as receitas e as despesas previstas para esse ano”.

Cabe destacar que tanto o planejamento estratégico, quanto a elaboração do orçamento certamente incluem planejamento, mas os tipos de atividades de planejamento são diferentes para os dois processos. O processo orçamentário concentra-se em um só ano, enquanto que o planejamento estratégico contempla atividades que podem estender-se por vários anos. Além disso, o planejamento estratégico precede a elaboração do orçamento e proporciona a estrutura na qual o orçamento se apóia. Segundo DeFranco e Schmidgall (2000, p.5) o orçamento é muito similar ao planejamento estratégico, já que é um método de controle que compara os resultados atuais aos estimados para que medidas corretivas possam ser tomadas.

O orçamento operacional é também conhecido como orçamento de receitas e despesas. Ele espelha o resultado estimado pelos hoteleiros, antes do período contábil corrente. Também serve como parâmetro para que os hotéis possam comparar os resultados de seus esforços e ações passadas com metas realísticas e atingíveis. Há quatro principais elementos na preparação dos orçamentos operacionais: (a) objetivos financeiros, (b) previsão de receitas, (c) previsão de despesas e custos, e (d) previsão do resultado líquido.

O processo começa com a definição dos principais objetivos financeiros pela cúpula de diretores, a equipe gerencial e/ou os proprietários. Esses objetivos podem tomar a forma de metas de lucros, de contenção de custos, ou, ainda, de fornecimento de produtos e serviços de alta

qualidade. Os objetivos podem ser distinguidos segundo o prazo (curto, médio ou longo). Uma vez definidas as metas e objetivos, inciam-se as previsões. Os diferentes departamentos podem empregar vários métodos de previsão, tais como séries históricas, intuição, experiências passadas, volume já registrado de reservas e outros fatores. O próximo passo no processo de elaboração do orçamento operacional é a estimativa dos custos e despesas. O escritório central reunirá todas as informações, incluindo expectativas de aumento dos custos de fornecedores, alimentos, bebidas e outros gastos, assim como, aumento dos custos de mão-de-obra, benefícios trabalhistas e impostos sobre a folha de pagamentos.

Os centros de lucros ou departamentos operacionais - tais como “apartamentos” ou “alimentos e bebidas” - estimarão tanto as vendas, quanto os gastos. No caso dos centros de custos – tais como “administração”, “manutenção” e “marketing” - serão estimados apenas os gastos.

Uma vez que os orçamentos departamentais estejam completos, deve ser produzido um relatório consolidado, a partir do qual são feitas revisões, modificações para, posteriormente, ser aprovado.

Ainda de acordo com DeFranco e Schmidgall (2000), usualmente um orçamento segue um ou outro método dentre o método incremental simples ou o orçamento com base-zero. Devido ao uso crescente da contabilidade por (centros de) responsabilidade e do controle de custos, sempre à frente dos negócios, muitos orçamentos operacionais são elaborados sob o método do orçamento base-zero. Nessa metodologia, cada real orçado deverá ser justificado, ao invés de, simplesmente, usar os valores do exercício anterior, acrescido de um determinado percentual. Por exemplo, a quantia total a ser orçada para mão-de-obra poderá ser justificada pelo número de pessoas exigidas para atingir um determinado nível de vendas, o tipo de tarefa a ser desempenhada, o número de horas de trabalho, a taxa horária de mão-de-obra, os benefícios, os impostos e vários outros componentes.

Os orçamentos operacionais são classificados, principalmente, em duas categorias: estático (fixo) e flexível (análise de cenários). Segundo Horngren *et al* (2000, 154) o orçamento estático é baseado em um único nível de produção e não é alterado ou ajustado, após ter sido estabelecido. Já o orçamento flexível é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real.

Segundo DeFranco e Schmidgall (2000) a maioria das unidades hoteleiras de pequeno porte não vêem necessidade de desenvolver orçamentos flexíveis. Os orçamentos flexíveis fornecem à administração informações tais como receitas, custos, despesas e lucro, em diferentes níveis de atividade. Assim sendo, os orçamentos flexíveis são, usualmente, elaborados em hotéis maiores, para que todos os departamentos e variáveis possam ser contemplados.

Anthony e Govindarajan (2002, p.514) acreditam que a maioria das empresas faz uma análise mensal das diferenças entre receitas e despesas reais e orçadas, para cada unidade, e para a empresa como um todo, relatando apenas o valor das variações. No entanto, uma análise mais detalhada pode identificar as causas das variações e a unidade responsável por elas. Sistemas eficientes identificam as variações até o nível mais baixo do organograma. Assim as variações ganham uma escala hierárquica.

A análise se inicia pelo desempenho geral da unidade, que esta dividida em duas variações, as de receitas e as de despesas. As variações de receitas, por sua vez, são separadas em variações de volume e variações de preços para a unidade inteira e para cada centro de responsabilidade, e podem ainda ser separadas por área de vendas e por região. As variações de despesas podem ser separadas em variações de despesas de produção e variações de outras despesas. As variações de despesas de produção podem ainda ser separadas por fábrica, ou por departamento. Assim, é possível imputar cada variação ao executivo responsável por ela. Esse tipo de análise é um poderoso instrumento, sem o qual a eficácia dos orçamentos ficaria limitada.

De acordo com a pesquisa desenvolvida por Jones (1998, p. 97) durante os anos de 1996 e 1997, entre todas as 97 empresas listadas no Cadastro de Operadores de Hotéis do Reino Unido, constatou-se que as principais razões para o uso dos orçamentos estavam relacionadas à avaliação de desempenho e ao apoio ao processo de controle, seguidas de planejamento para curto e longo prazo, da comunicação dos planos e da coordenação das operações.

3. Comentários conclusivos

O setor hoteleiro é um elo importante para a expansão da indústria do turismo e da hospitalidade. Como negócio, os hotéis apresentam características incomuns, devido à natureza de suas atividades, envolvendo propriedade e gestão. Essas características propiciam algumas implicações interessantes para o desenvolvimento das estratégias de gestão. Além do mais, o segmento hoteleiro requer níveis elevados de investimento de capital, pois predominam os ativos são de longo prazo. Isso significa que os investimentos devem ser planejados durante um período relevante de tempo. Nesse sentido, a controladoria assessora a administração, fornecendo medidas das alternativas econômicas, possibilitando a integração e a comunicação das informações para facilitar o processo decisório.

Em relação ao profissional que atua na controladoria dos hotéis, pesquisas demonstram que a maioria tem formação em contabilidade e conhecimento do setor de hospitalidade. A ênfase na lucratividade dos hotéis tem resultado na expansão das funções do *controller*. As principais responsabilidades do *controller* giram em torno das áreas de planejamento, gestão contábil, sistemas, finanças, operações e auditoria.

A controladoria tem papel fundamental na consecução dos objetivos e na continuidade das operações, pois negócios como os hotéis são relativamente dependentes da receita e, normalmente, precisam manter altos níveis de vendas para sobreviver e gerar o retorno adequado. Adicionalmente, eles experimentam variações desproporcionais dos lucros durante períodos de flutuação sazonal da demanda.

Por último, a literatura apresenta uma clara concentração no estudo da contabilidade voltada para a área manufatureira em detrimento da contabilidade aplicada à área de serviços. É fato que a contabilidade encontrou campo fértil para o seu desenvolvimento na época da revolução industrial. Entretanto, constata-se hoje um crescimento inegável da área de serviços. Assim sendo, a contabilidade e a controladoria não devem ignorar as especificidades do setor de serviços. Neste trabalho procurou-se mostrar que, no caso particular dos serviços de hospitalidade, existe campo fértil para estudos e pesquisas contábeis, especialmente de cunho aplicado.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, R. N., GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, A. O. (2001) *Contribuição ao Estudo de Indicadores de Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros, sob o Enfoque da Gestão Estratégica*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, USP.
- BURGESS, C. L. (1996), "A Profile of the Hotel Financial Controller in the United Kingdom, United States and Hong Kong", *International Journal of Hospitality Management*, v. 15, n.1, p. 19 – 28.
- _____. (1994), "The Education and Training Needs of the Hotel Financial Controller", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. v. 6, n.5, p. 9 – 14.
- DEFRANCO, A. L., SCHMIDGALL, R. S. "Operating Budgets in the Lodging Industry". Disponível em <http://www.htpf.org/members/bottomline/backissues/2000/decjan00/> Acesso em 09/01/04.
- GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. *Contabilidade Gerencial*, Rio de Janeiro: Editora LTC, 2001, 9a.ed.
- GELLER, A. N., ILVENTO, C. L., SCHMIDGALL, R. S. (1990), "The Hotel Controller – Revisited", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. , n. , p. 91 – 97.
- GOMES, J. S. , AMAT, J. M. (1996) "Controle Estratégico em um Contexto Competitivo", *Revista Brasileira de Contabilidade*, vol. , no. , p.12 – 20.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. (2003), *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo: Thomson Learning, 2003.
- HANSEN, E. L., OWEN, R. M. (1996), "Shared Services in the Hospitality Industry – Does It Really Work ?". Disponível em http://www.hotel-online.com/Trends/Andersen/SharedServices_Winter1996.html. Acesso em 08/11/03.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M. (2000) *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: Editora LTC, 2000, 9a.ed.

HORWATH, SOTECONTI Auditores.(2002), *A indústria hoteleira brasileira*. 2002. Disponível em <http://www.boucinhasconti.com.br/anuario/anuario/inicio.htm#> Acesso em 08/10/03

JIAMBALVO, J. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos Científicos, 2002.

JONES, T. A. (1998), "UK Hotel Operators' Use of Budgetary Procedures", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 10, no. 3, p. 96 – 100.

MEDLIK, S., INGRAM, H. *Introdução à Hotelaria: Gerenciamento e Serviços*. Rio de Janeiro: Campus, 2002, 4a.ed.

MIA, L. , PATIAR, A. (2001), "The Use of Management Accounting Systems in Hotels: An Exploratory Study", *Hospitality Management*, v. 20, p. 111 – 128.

SAAB, W. G. L. , DAEMON, I. G. (2001), "O Segmento Hoteleiro no Brasil", *BNDES Setorial*. Rio de Janeiro, no.13, p.127 – 156.

WARREN, C. S., REEVE, J. M., FESS, P. E. (2001), *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001, 6a. ed.

ZANELLA, L. C. (2001), *Administração de custos em hotelaria*. Caxias do Sul: Editora da Universidade de Caxias do Sul, 2a.ed.