

As técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras portuguesas

Luís Lima Santos, Conceição Gomes, Nuno Arroiteia

Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, Instituto Politécnico de
Leiria, Peniche, Portugal

Resumo

O turismo é uma das principais actividades económicas da economia mundial, e Portugal, cada vez mais, é considerado um destino turístico de excelência. Deste modo, 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 de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal, identificando as técnicas tradicionais e contemporâneas adoptadas, o conhecimento e adopção do *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (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.

Para tal optou-se pela recolha de dados junto de diversas unidades hoteleiras de Portugal Continental, através de entrevistas personalizadas que foram realizadas em 2009 e 2010. Os dados obtidos foram sujeitos a um tratamento estatístico.

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

Palavras-chave: Contabilidade de gestão hoteleira, Contabilidade e controlo de gestão, hotelaria, USALI, Portugal.

1. Introdução

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. A contabilidade de gestão poderá ajudar nesta matéria através da informação que disponibiliza.

Deste modo, realizou-se um estudo em Portugal, onde se procurou caracterizar a utilização das diversas técnicas de contabilidade de gestão, bem como apurar quais são os factores que influenciam as unidades hoteleiras a escolherem determinadas técnicas de contabilidade de gestão. Pretendeu-se também analisar qual o impacte que a utilização das técnicas de contabilidade de gestão causava na tomada de decisão dos gestores nas unidades hoteleiras.

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, 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 e quais os factores que impulsionam a utilização das técnicas de contabilidade de gestão.

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).

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. 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). Kaplan e Cooper (1998) desenvolveram o modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenho de custos e medidas de desempenho, o qual descreve os estádios que uma empresa tem de percorrer desde o custeio tradicional até ao custeio baseado nas actividades.

Descrevendo o modelo, o estádio I caracteriza-se pela existência de um sistema inadequado para elaborar relatórios financeiros.

Por outras palavras, neste estádio, as empresas gastam muito tempo e muitos recursos na consolidação de diferentes relatórios para diferentes entidades, existindo desvios inesperados que ocorrem na valorização das existências sem haver integridade no sistema.

No estádio II, já é possível elaborar relatórios financeiros, relatórios de custos distorcidos de produtos e acumular custos por centros de responsabilidade, mas, não, por actividade, nem

por processos e nem por clientes. Fornece aos gestores um feedback tardio, demasiado financeiro e agregado.

No estágio III, existe um sistema financeiro tradicional funcionando bem, que elabora a contabilidade básica e prepara relatórios em curtos períodos de tempo onde mostra o custo das vendas e a valorização das existências. Utiliza o custeio baseado nas actividades para retirar a informação dos documentos financeiros e imputá-la aos produtos, aos serviços, aos clientes e aos processos. Já existe um sistema de medidas de desempenho que fornece aos gestores um feedback com informação atempada, financeira ou não.

No estágio IV, há a integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros. O custeio baseado nas actividades e os sistemas operacionais de feedback estão integrados, fornecendo informações para preparar os documentos financeiros. O custeio baseado nas actividades torna-se a base para o orçamento da empresa utilizando deste modo o orçamento baseado nas actividades para realizar as comparações com a informação real do ano. O feedback, obtido através do sistema operacional, fornece também informação ao custeio baseado nas actividades para que os indutores de custo sejam actualizados. Por outras palavras, no início as empresas adoptam as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão e depois desenvolvem as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão até à sua plenitude.

Downie (1997) refere que a maior parte da informação que os gestores das unidades hoteleiras necessitam advém da contabilidade. Contudo, existem falhas no seu processamento, bem como na sua divulgação. Cooper et al. (1989) e Raffish (1991) identificaram vários sinais de alerta, os quais são encontrados nas empresas, quando há problemas na obtenção da informação necessária. A saber:

- O desejo dos gestores funcionais em eliminar linhas de produção rendíveis;
- A dificuldade em explicar as margens elevadas;
- Os produtos complexos têm margens altas;
- Diversos departamentos começam a desenvolver o seu primeiro sistema de custeio;
- O departamento de contabilidade emprega imenso tempo em projectos especiais;
- Os preços dos concorrentes são baixos;
- A informação proveniente do sistema de contabilidade de gestão é obtida com atrasos.

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).

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 Dias et al. (2008), a contabilidade de gestão tem diversas responsabilidades face ao sistema de informação de uma empresa como, por exemplo, deve identificar as necessidades informacionais, deve ajudar a construir o modelo organizacional de uma organização, deve transformar as informações em conhecimento a circular por toda a empresa. Por outras palavras, a informação da contabilidade de gestão deverá estar inserida nos sistemas de informação da gestão (Downie, 1997).

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). Para Downie (1997), a qualidade da informação da contabilidade de gestão deve ser melhorada. Uma das funções da contabilidade de gestão é a disponibilização de informação relevante e mais adequada para a tomada de decisão (Chan, 1993; Mitchell, 1994; Lucey, 1996; Bhimani, 1996; Gosselin, 1997; Innes e Norris, 1997; Brandt et al., 1999; Mckenzie, 1999; Innes et al., 2000; Driver, 2001; Duarte, 2002).

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).

Contudo, é importante a utilização da informação que advém da contabilidade de gestão, de modo a optimizar 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 (Quadro 1).

Quadro 1 –Técnicas de contabilidade de gestão

Técnicas tradicionais	Técnicas contemporâneas
<ul style="list-style-type: none"> • Análise de desvio dos orçamentos; • Análise da rendibilidade dos produtos; • Orçamentos; • Painel de indicadores (tableau de bord); • Ponto crítico das vendas; • Planeamento estratégico; • Rendibilidade do activo (return on investment); • Técnicas de custeio dos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Análise da rendibilidade dos clientes; • Backflush costing; • Benchmarking; • Custo alvo; • Custeio baseado nas actividades; • Custeio do ciclo de vida do produto; • Economic value added (EVA); • Kaizen costing; • Orçamento baseado nas actividades; • Quadro de comando integral (balanced scorecard); • Teoria das restrições.

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 dos 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, orçamento baseado nas actividades, custeio baseado nas actividades, análise da rendibilidade dos clientes. Downie (1997) refere que deveriam ser desenvolvidas o ponto crítico das vendas e a análise de rendibilidade por segmento de mercado.

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

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. Deste modo, para Vaughn et al. (2010), o custeio baseado nas actividades é uma ferramenta muito importante a ser utilizada na actividade da hotelaria mais concretamente na área da alimentação e bebidas. Permite uma melhoria a nível das diversas actividades o que implica uma maximização do lucro.

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, ponto crítico das vendas e planeamento estratégico. A técnica painel de indicadores 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 o EVA. O custeio baseado nas actividades, o custo alvo, o quadro de comando integral, o benchmarking, o orçamento baseado nas actividades e o custo 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 2 – 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, em detrimento das técnicas contemporâneas.

No que respeita à utilização do USALI, os resultados da investigação representam 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. Assim, podemos referir que a maioria das unidades hoteleiras se situa no Estádio II do modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenho de custos e medidas de desempenho.

O USALI, também, é utilizado por algumas unidades hoteleiras, principalmente, nas cadeias internacionais. É de salientar que existem algumas falhas na informação que advém da contabilidade de gestão as quais têm de ser detectadas e melhoradas.

5.1 Hipóteses

Com base na revisão da literatura, elaboraram-se as seguintes hipóteses:

- **Hipótese 1:** *A maioria das unidades hoteleiras portuguesas utiliza técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.*
- **Hipótese 2:** *A maioria das unidades hoteleiras portuguesas está localizada no estádio II.*
- **Hipótese 3:** *Na maioria das unidades hoteleiras portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas.*
- **Hipótese 4:** *As unidades hoteleiras que apresentam problemas são as que utilizam em menor percentagem as técnicas de contabilidade de gestão.*
- **Hipótese 5:** *As técnicas contemporâneas da contabilidade de gestão não têm impacto na maioria das unidades hoteleiras portuguesas.*
- **Hipótese 6:** *O USALI não tem impacto na maioria das unidades hoteleiras portuguesas.*
- **Hipótese 7:** *A maioria das unidades hoteleiras escolhe a tomada decisão como a função principal da contabilidade de gestão.*
- **Hipótese 8:** *A adequabilidade da contabilidade de gestão em relação às funções de gestão depende da utilização das técnicas de contabilidade de gestão.*
- **Hipótese 9:** *A utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras portuguesas depende do ambiente competitivo onde estão inseridas.*
- **Hipótese 10:** *A utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras portuguesas depende do seu tamanho.*

6. 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, e testar as hipóteses elaboradas:

- 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 (teste Kolmogorov-Smirnov, Ró de Spearman) e a comparação de grupos (teste de Mann-Whitney).

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 (1985) 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 3 – 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 4- 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 5 - 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

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).

Para testar a **Hipótese 1**: *A maioria das unidades hoteleiras portuguesas utiliza técnicas tradicionais de contabilidade de gestão*, optou-se por analisar cada técnica isoladamente, através de frequências relativas.

As mais utilizadas pelas unidades hoteleiras são os orçamentos e a análise de desvios (Quadro 6), com 76,7% e 66,7% das empresas, respectivamente, utilizando-as acima do valor médio da escala. A técnica tradicional menos utilizada é a 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 unidades hoteleiras a optar pela pontuação máxima da escala fixada, 7.

Quadro 6 - 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 rendibilidade 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 termos gerais, a H1 não é rejeitada, visto que a maioria das unidades hoteleiras atribuiu uma pontuação de 4 ou superior na utilização das mesmas.

Em relação à **Hipótese 2**: *A maioria das unidades hoteleiras portuguesas está localizada no estádio II*, pode observar-se o Quadro 7 onde estão apresentadas as frequências relativas por estádio.

Quadro 7 - Percentagem das unidades hoteleiras por estádios no sistema de desenho de custos e medidas de desempenho

Estádios	% das unidades hoteleiras
I	26,7% (8)
II	36,7% (11)
III	36,6% (11)
IV	0

Observa-se que ainda nenhuma unidade hoteleira atingiu o estádio IV. Ou seja, a contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras terá de sofrer alguns desenvolvimentos de modo a atingir o último estádio. A maior percentagem de unidades hoteleiras encontra-se no estádio II e III, o que nos leva a rejeitar a H2, pois temos o mesmo número de unidades hoteleiras no estádio III.

Em cerca de 36,6% das unidades hoteleiras existe um sistema financeiro tradicional funcionando bem, que elabora a contabilidade básica e prepara relatórios em curtos períodos de tempo onde mostra o custo das vendas e a valorização das existências. Utiliza o custeio baseado nas actividades para retirar a informação dos documentos financeiros e imputá-la aos produtos, aos serviços, aos clientes e aos processos. Já existe um sistema de medidas de desempenho que fornece aos gestores um feedback com informação atempada, financeira ou não.

Para testar a **Hipótese 3**: *Na maioria das unidades hoteleiras portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas*, observou-se os problemas indicados pelas unidades hoteleiras (Quadro 8).

Quadro 8 – Problemas detectados nas unidades hoteleiras portuguesas

Problemas	Sim	Não
Desejo dos gestores funcionais em eliminar áreas de negócios rentáveis	3,3%	96,7%
Dificuldade em explicar as margens elevadas	23,3%	76,7%
Os produtos complexos têm margens altas	16,7%	83,3%
Diversos departamentos começam a desenvolver o seu primeiro sistema de custeio		100%
O departamento de contabilidade despense imenso tempo em projectos especiais	26,7%	73,3%
Os preços dos concorrentes são baixos	43,3%	56,7%
A informação proveniente da contabilidade de gestão é obtida com atrasos	20%	80%

Contudo, agrupámos as unidades hoteleiras em três grupos, nomeadamente, as que possuem dois ou mais problemas, um problema e não apresentaram problemas. Verificou-se que a maior parte das unidades hoteleiras apresenta problemas os quais terão de ser corrigidos num futuro próximo (Quadro 9). O problema “os preços dos concorrentes são baixos” foi o que obteve maior percentagem. Deste modo a H3 não é rejeitada.

Quadro 9 – Quantidade de problemas nas unidades hoteleiras

Nº de problemas	Nº de unidades hoteleiras
Dois ou mais	13
Um	8
Nenhum	9

No que respeita à **Hipótese 4**: *As unidades hoteleiras que apresentam problemas são as que utilizam em menor percentagem as técnicas de contabilidade de gestão*, optou-se pelo teste de Kolmogorov-Smirnov para estudar a independência entre as duas variáveis (técnicas de contabilidade de gestão e problemas) e pelo teste de Mann-Whitney que compara o centro de localização das duas amostras.

Quadro 10 – Teste de Kolmogorov-Smirnov e de Mann-Whitney em relação à utilização das técnicas de contabilidade de gestão

Problemas	3		5		6		7	
	M-W	K-S	M-W	K-S	M-W	K-S	M-W	K-S
Planeamento estratégico	0,021				0,021			
Orçamentos			0,02				0,016	
Análise de desvio de orçamentos							0,003	0,028
Técnicas de custeio dos produtos					0,007			
Custeio baseado nas actividades	0,002	0,042			0,015	0,03		
Custo alvo				0,028				

3 – Os produtos complexos têm margens altas; 5 – O departamento de contabilidades despense imenso tempo em projectos especiais; 6 – Os preços dos concorrentes são baixos; 7 - A informação proveniente da contabilidade de gestão é obtida com atrasos.

No Quadro 10 são apresentadas as combinações em que a hipótese nula do teste de Kolmogorov-Smirnov e do teste de Mann-Whitney é rejeitada para um nível de significância de 5%. Por outras palavras, existem algumas dependências entre as técnicas do custeio baseado nas actividades, custo alvo e análise de desvio de orçamentos com os problemas 3, 6, 5 e 7, respectivamente.

Através do teste de Mann-Whitney verifica-se que existem diferenças significativas na tendência central das distribuições de algumas técnicas. Todavia, através do Quadro 11 (indica apenas os problemas em que foram detectadas diferenças significativas) verifica-se que em termos de média de utilização das técnicas de contabilidade de gestão as empresas que têm problemas são as que apresentam uma maior utilização das técnicas de contabilidade de gestão, o que nos leva a rejeitar a H4.

No que respeita às técnicas tradicionais pode justificar-se que estas já não são eficazes. Todavia, o custeio baseado nas actividades parece não ser eficaz face ao problemas dos produtos complexos terem margens altas e dos preços dos concorrentes serem baixos. É algo que deverá ser analisado com profundidade num futuro próximo.

Quadro 11 – Utilização média das técnicas de contabilidade de gestão de acordo com os problemas

Problemas	3		5		6		7	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Técnicas	5	4,2	4,62	4,23	5,15	3,71	5	4,17
Ponto crítico das vendas	5	4,2	4,62	4,23	5,15	3,71	5	4,17
Planeamento estratégico	6,2	4,4	5	4,59	5,46	4,12	5,5	4,5
Orçamentos	6,6	5,28	6,63	5,09	6,15	5	6,83	5,17
Análise de desvio de orçamentos	5,6	4,92	6	4,68	5,54	4,65	6,83	4,58
Técnicas de custeio dos produtos	5,2	3,64	4,38	3,73	5	3,06	4,83	3,67
Análise de rendibilidade dos produtos	4,4	4,12	4,88	3,91	4,46	3,94	4,17	4,17
Painel de indicadores	4,2	4,36	4,88	4,14	4,62	4,12	4,83	4,21
Rendibilidade do activo	4,6	3,48	4,5	3,36	4	3,41	4	3,58
Quadro de comando integral	1	2,52	2,88	2,05	2,38	2,18	4,17	1,79
Orçamento baseado nas actividades	5,6	3,96	5,63	3,73	5,08	3,59	5,67	3,88
Custeio baseado nas actividades	6,4	2,88	4,38	3,14	4,69	2,53	4	3,33
Custo alvo	2,2	2,24	2,88	2	2,46	2,06	3,17	2
Análise da rendibilidade dos clientes	2,4	3,24	3,88	2,82	3,31	2,94	3,67	2,96
EVA	2,2	2	2,75	1,77	2,23	1,88	2,5	1,92
Custeio do ciclo de vida do produto	4,6	2,12	3	2,36	3,54	1,76	3,17	2,37
Benchmarking	5	2,88	4	2,95	4,08	2,59	4	3,04

3 – Os produtos complexos têm margens altas; 5 – O departamento de contabilidades despande imenso tempo em projectos especiais; 6 – Os preços dos concorrentes são baixos; 7 - A informação proveniente da contabilidade de gestão é obtida com atrasos.

Para a **Hipótese 5**: *As técnicas contemporâneas da contabilidade de gestão não têm impacte na maioria das unidades hoteleiras portuguesas*, pode observar-se o Quadro 12 onde estão indicadas as frequências relativas e as médias de utilização.

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 12). 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 rendibilidade dos clientes e o benchmarking. Analisou-se a moda, e verifica-se que em todas as técnicas o valor é 1. Assim, não se rejeita a H5.

Quadro 12 - 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

Em relação à **Hipótese 6**: *O USALI não tem impacte na maioria das unidades hoteleiras portuguesas*, comparou-se as percentagens de utilização indicadas no Quadro 13.

Quadro 13 – Utilização da contabilidade de gestão e do USALI

Utiliza	USALI	Contabilidade de gestão e USALI
Sim	15 (42.9%)	15 (42.9%)
Não	20 (57.1%)	20 (57.1%)

Em relação à utilização do USALI, observa-se que das 35 unidades hoteleiras, apenas 15 (42,9%) o utilizam. Pode concluir-se que o USALI não abrange a maioria das unidades hoteleiras a nível do território nacional, corroborando com as conclusões de Faria (2007). Deste modo, a H6 não é rejeitada visto que menos de metade das unidades hoteleiras portuguesa da nossa amostra utiliza o USALI.

De seguida testa-se a **Hipótese 7**: *A maioria das unidades hoteleiras escolhe a tomada decisão como a função principal da contabilidade de gestão*.

Através do Quadro 14 observa-se que as unidades hoteleiras utilizam a contabilidade de gestão essencialmente para tomar decisões e para elaborar orçamentos. Assim, a H7 não é rejeitada.

Quadro 14 - 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%

Como estamos na presença de uma variável ordinal e uma dicotómica, utilizou-se o teste K-S (Kolmogorov-Smirnov) que tem como finalidade analisar a distribuição da variável ordinal nas categorias de uma variável dicotómica. Neste caso, pretende-se analisar se a distribuição da utilização das técnicas de contabilidade de gestão é semelhante conforme das funções seleccionadas pelas unidades hoteleiras, ou seja, se as variáveis são independentes. Através do Quadro 15 verifica-se que a hipótese nula do teste de Kolmogorov-Smirnov é rejeitada. Por exemplo, as unidades hoteleiras ao escolherem a função avaliar o desempenho dos colaboradores utilizam mais as técnicas de custeio baseado nas actividades, custo alvo, análise de rendibilidade dos clientes, benchmarking e custeio do ciclo de vida do produto.

Quadro 15 - Teste de Kolmogorov-Smirnov em relação à utilização das técnicas de contabilidade de gestão de acordo com as funções de gestão seleccionadas

	1	5	7	8
Análise de desvio de orçamentos		0,035		0,041
Custeio baseado nas actividades			0,028	
Custo alvo			0,03	
Análise da rendibilidade dos clientes			0,016	
Benchmarking			0,009	0,02
Custeio do ciclo de vida do produto	0,042	0,016	0,003	0,041

1 - Elaborar a demonstração de resultados por funções; 5 - Sistemas de informação de controlo de gestão; 7 - Avaliar o desempenho dos colaboradores; 8 - Elaborar orçamentos.

De modo a confirmar as conclusões retiradas, optou-se pelo teste de Mann-Whitney, cuja H0: A distribuição é igual nos grupos, de modo a analisar se existiam diferenças entre as empresas que utilizam a contabilidade para uma determinada função, em termos de utilização de técnicas.

Quadro 16 - Teste de Mann-Whitney em relação à utilização das técnicas de contabilidade de gestão de acordo com as funções de gestão seleccionadas

	1	3	4	5	6	7	8	9
Orçamentos				0,018			0,034	
Análise de desvio de orçamentos				0,01			0,004	
Análise de rendibilidade dos produtos					0,026			0,007
Rendibilidade do activo	0,014			0,007				0,011
Orçamento baseado nas actividades				0,008			0,028	
Custeio baseado nas actividades	0,028					0,026	0,018	
Custo alvo						0,001		
Análise da rendibilidade dos clientes			0,041			0,002		
EVA							0,018	
Benchmarking				0,013		0,009	0,008	
Custeio do ciclo de vida do produto	0,015	0,016		0,007		0,002	0,022	0,011

1 - Elaborar a demonstração de resultados por funções; 3 - Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços; 4 - Tomar decisões; 5 - Sistemas de informação de controlo de gestão; 6 - Fixar os preços de venda 7 - Avaliar o desempenho dos colaboradores; 8 - Elaborar orçamentos; 9 - Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar.

No Quadro 16 observa-se as rejeições à hipótese nula do teste de Mann-Whitney. Encontraram-se diversas técnicas de contabilidade de gestão que têm uma utilização diferente nas unidades hoteleiras, de acordo com as funções de gestão que as unidades reconhecem importante o contributo da contabilidade de gestão. De acordo com o Quadro 17, nota-se que a média de utilização das técnicas de contabilidade de gestão é superior nas unidades hoteleiras que optam por uma dada função.

Quadro 17 – Utilização média das técnicas de contabilidade de gestão de acordo com as funções de gestão

		1	3	4	5	6	7	8	9
Orçamentos	Sim				6,05			6,1	
	Não				4,4			4,11	
Análise de desvio de orçamentos	Sim				5,8			5,71	
	Não				3,5			3,44	
Análise de rendibilidade dos produtos	Sim					5,18			5,27
	Não					3,58			3,53
Rendibilidade do activo	Sim	4,47			4,45				5,09
	Não	2,27			2,1				2,84
Orçamento baseado nas actividades	Sim				5			4,81	
	Não				2,7			2,89	
Custeio baseado nas actividades	Sim	4,21					5,5	4,1	
	Não	2,18					2,96	2	
Custo alvo	Sim						4,5		
	Não						1,67		
Análise da rendibilidade dos clientes	Sim			3,48			5,5		
	Não			1,86			2,5		
EVA	Sim							2,43	

	Não							1,11	
Benchmarking	Sim				4		5,83	3,95	
	Não				1,7		2,58	1,56	
Custeio do ciclo de vida do produto	Sim	3,26	3,12		3,1		4,67	2,9	4
	Não	1,27	1,33		1,4		2	1,67	1,68

1 - Elaborar a demonstração de resultados por funções; 3 - Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços; 4 - Tomar decisões; 5 - Sistemas de informação de controlo de gestão; 6 - Fixar os preços de venda 7 - Avaliar o desempenho dos colaboradores; 8 - Elaborar orçamentos; 9 - Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar.

É de realçar que no que diz respeito à função tomada de decisão as diferenças não são significativas, excepto no que diz respeito à análise de rendibilidade dos clientes. Em princípio as unidades hoteleiras pensam que esta técnica é importante para a tomada de decisão.

Para testar a **Hipótese 8**: *A adequabilidade da contabilidade de gestão em relação às funções de gestão depende da utilização das técnicas de contabilidade de gestão*, optou-se pelo Ró de Spearman para analisar a associação entre a adequação da informação da contabilidade de gestão às funções com a utilização das técnicas de contabilidade de gestão.

Analisando o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão ser adequada a todas as funções (Quadro 18), constata-se que as empresas consideram que em média se produz uma informação adequada para a tomada de decisão, para a definição de custos, para fixação de preços e para análise de rendibilidade dos produtos. Fornece, no entanto, uma informação inadequada para a avaliação de desempenho dos trabalhadores, para a análise de rendibilidade dos clientes e para a análise de rendibilidade dos mercados.

Quadro 18 - 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 rendibilidade dos produtos	30	23,3%	16,7%	60%	4,57
Análise de rendibilidade dos clientes	30	33,3%	16,7%	50%	3,8
Análise de rendibilidade dos mercados	30	26,7%	26,7%	46,6%	3,97

Quadro 19 - Associação entre a adequação da informação da contabilidade de gestão às funções e a utilização das técnicas de contabilidade de gestão.

Ró de Spearman	1	2	4	5	6	7
Ponto crítico das vendas						0,415 0,023
Análise de rendibilidade dos produtos				0,442 0,014		

Orçamento baseado nas actividades		-0,423 0,023				
Custeio baseado nas actividades	-0,46 0,01					
Custo alvo			0,592 0,001		0,533 0,002	0,465 0,01
Análise da rendibilidade dos clientes					0,376 0,041	

1 - Definição de custos; 2 - Fixação de preços; 3 - Tomada de decisão; 4 - Avaliação de desempenho dos trabalhadores; 5 - Análise de rendibilidade dos produtos; 6 - Análise de rendibilidade dos clientes; 7 - Análise de rendibilidade dos mercados.

Encontrou-se algumas associações significativas moderadas positivas, que nos levam a dizer que quanto maior a utilização das técnicas mais adequada é a informação. Contudo, existem dois casos que carecem a nossa atenção. Encontrou-se dois casos de associações negativas, em relação ao custeio baseado nas actividades face à função definição de custos e do orçamento baseado nas actividades face à fixação de preços. Parece que a informação que advém destas duas técnicas não é adequada para as funções atrás indicadas.

Em relação à **Hipótese 9**: *A utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras portuguesas depende do ambiente competitivo onde estão inseridas*, 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. 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 o 0,39 e o 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 negocial 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 20).

Quadro 20 - 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	0,437 0,01	0,452 0,006	0,57 0,000	0,423 0,013					

	correlação Sig. (2- tailed)									
Orçamentos	Coefficiente 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	Coefficiente de correlação Sig. (2- tailed)			0,526 0,005						
Técnica de custeio dos produtos	Coefficiente de correlação Sig. (2- tailed)						0,397 0,04		0,435 0,023	
Painel de indicadores	Coefficiente 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.

Analisando o Ró de Spearman da utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão com variáveis que caracterizam a competitividade no sector, encontramos algumas associações moderadas, pois o coeficiente de correlação está entre o 0,393 e o 0,683.

Contudo, como o sinal das correlações é positivo, pode referir-se, de uma forma geral, que as unidades hoteleiras que utilizam mais as técnicas contemporâneas (Quadro de comando integral, Orçamento baseado nas actividades, Custeio baseado nas actividades, Custo alvo, Análise da rendibilidade dos clientes, EVA, Custeio do ciclo de vida do produto, Benchmarking) são as que possuem uma maior competição no sector, uma maior ameaça de entradas no sector, um maior poder negocial 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 21). De acordo com estas conclusões a H9 não é rejeitada.

Quadro 21 - Associação entre variáveis que caracterizam a competitividade e a utilização das técnicas contemporâneas 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
Quadro de comando integral	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,683 0,000						0,501 0,008		
Orçamento baseado nas actividades	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)			0,57 0,002						
Custeio baseado nas actividades	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)			0,644 0,000		0,472 0,013	0,518 0,006			
Custo alvo	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,47 0,013		0,393 0,042		0,399 0,039	0,553 0,003	0,512 0,006		
Análise da rentabilidade dos clientes	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,519 0,006								
EVA	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,477 0,012				0,408 0,035				0,409 0,034
Custeio do ciclo de vida do produto	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)			0,426 0,027		0,451 0,018	0,493 0,009	0,413 0,032		
Benchmarking	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,473 0,013		0,587 0,001						

4.1.4 – Suppliers; 4.2.1 – Price competition ; 4.2.4 – Promotion competition; 4.3.2 – Suppliers; 4.1.5 – Buyers; 4.2.2 – Labor force competition; 4.2.3 – Buying of goods competition; 4.1.2 – Threat of new entrants; 4.1.1 – Competition within industry.

No que respeita à **Hipótese 10**: *A utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras portuguesas depende do seu tamanho*, optou-se 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).

Quadro 22 – Associação entre a utilização das técnicas de contabilidade de gestão e o volume de vendas

Ró de Spearman	Vendas	Sales
Ponto crítico das vendas	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,553 0,021
Planeamento estratégico	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,509 0,037
Orçamentos	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,582 0,014
Análise de desvios de orçamentos	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,63 0,007
Técnicas de custeio dos produtos	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,436 0,081
Análise de rendibilidade dos produtos	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,259 0,316
Painel de indicadores	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,27 0,294
Rendibilidade do activo	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,29 0,259
Quadro de comando integral	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,407 0,105
Orçamento baseado nas actividades	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,504 0,039
Custeio baseado nas actividades	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,537 0,026
Custo alvo	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,113 0,666
Análise da rendibilidade dos clientes	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,186 0,475
EVA	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,107 0,683
Custeio do ciclo de vida do produto	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,596 0,012
Benchmarking	Correlation coefficient Sig. (2-tailed)	0,361 0,155

Deste modo a H10 não é rejeitada, pois o volume de vendas influencia positivamente a utilização de técnicas de contabilidade de gestão.

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 maior parte das unidades hoteleiras analisadas utiliza contabilidade de gestão. Todavia, o USALI não abrange a maioria das unidades hoteleiras a nível do território nacional, corroborando com as conclusões de Faria (2007).

As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são utilizadas com uma frequência regular ou muito frequente nas unidades hoteleiras portuguesas, 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). As técnicas tradicionais mais utilizadas pelas unidades hoteleiras são os orçamentos e a análise de desvios.

As técnicas contemporâneas apresentam uma utilização diminuta nas unidades hoteleiras portuguesas. Porém, destaca-se o orçamento baseado nas actividades com uma pontuação média acima do valor neutro.

Cerca de 36,6% das unidades hoteleiras estão no estágio III do modelo do sistema de desenho de custos e medidas de desempenho, ou seja, existe um sistema financeiro tradicional funcionando bem, utiliza o custeio baseado nas actividades para retirar a informação dos documentos financeiros e existe um sistema de medidas de desempenho. Contudo, verificou-se que a maior parte das unidades hoteleiras apresenta problemas na contabilidade de gestão os quais terão de ser corrigidos num futuro próximo.

As unidades hoteleiras utilizam a contabilidade de gestão essencialmente para tomar decisões e para elaborar orçamentos. A maioria das técnicas de contabilidade de gestão fornece informação adequada aos gestores das unidades hoteleiras.

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).

As empresas que utilizam contabilidade de gestão têm, em termos médios, um maior volume de vendas, deste modo o tamanho é um determinante da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

Em suma, retiramos diversas conclusões deste estudo, contudo será necessário apurar algumas situações duvidosas, bem como à luz da teoria da contingência analisar se existem outros factores que influenciam as unidades hoteleiras na sua contabilidade de gestão.

Anexo

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of BSC is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.509	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of OBA is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.181	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of CBA is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.028	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of calvo is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.003	Reject the null hypothesis.
5	The distribution of arc is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.016	Reject the null hypothesis.
6	The distribution of EVA is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.509	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of ccvp is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.003	Reject the null hypothesis.
8	The distribution of bench is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.009	Reject the null hypothesis.
9	The distribution of BEP is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.660	Retain the null hypothesis.
10	The distribution of Planestr is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.985	Retain the null hypothesis.
11	The distribution of Orçament is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.660	Retain the null hypothesis.
12	The distribution of Desvios is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.925	Retain the null hypothesis.
13	The distribution of teccusteio is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	1.000	Retain the null hypothesis.
14	The distribution of ARP is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.375	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of Painelind is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.509	Retain the null hypothesis.
16	The distribution of rendactivo is the same across categories of utilizacao7.	Independent-Samples Kolmogorov-Smirnov Test	.266	Retain 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 utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.116	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of OBA is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.028	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of CBA is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.018	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of calvo is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.153	Retain the null hypothesis.
5	The distribution of arc is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.780	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of EVA is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.018	Reject the null hypothesis.
7	The distribution of ccvp is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.022	Reject the null hypothesis.
8	The distribution of bench is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.008	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 BEP is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.421	Retain the null hypothesis.
2	The distribution of Planestr is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.044	Retain the null hypothesis.
3	The distribution of Orçament is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.034	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of Desvios is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.004	Reject the null hypothesis.
5	The distribution of teccusteio is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.208	Retain the null hypothesis.
6	The distribution of ARP is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.457	Retain the null hypothesis.
7	The distribution of Painelind is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.731	Retain the null hypothesis.
8	The distribution of rendactivo is the same across categories of utilizacao8.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.375	Retain the null hypothesis.

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

Bibliografia

- Adler, R., Everett, A. e Waldron, M. (2000), “Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation”, *Accounting Forum*, 24(2), pp. 131-150.
- Bhimani, A. (1996), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press.
- Brandt, M., Levine, S. e Gourdoux, J. (1999), “Application of activity-based cost management”, *Professional Safety*, 44(1), pp. 22-27.
- Chan, Y. (1993), “Improving hospital cost accounting with activity-based costing”, *Health Care Management Review*, 18(1), pp. 71-78.
- Clarke, P., Hill, N. e Stevens, K. (1999), “Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443-468.
- Cooper, R. (1989), “You need a new cost system when”, *Harvard Business Review*, 67(1), pp. 77-82.
- Cruz, I. (2007), “How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems?”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), pp. 574-588.
- Dias, J., Miguel, M., Zunino, A. e Lunkes, R. (2008), “O papel da controladoria e o sistema de informação”, paper apresentado no XII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro, Novembro.
- Downie, N. (1997), “The use of accounting information in hotel marketing decisions”, *International Journal of Hospitality Management*, 16(3), pp. 305-312.
- Driver, M. (2001), “Activity-based costing: a tool for adaptive and generative organizational learning?”, *The Learning Organization*, 8(3/4), pp. 94-104.
- Drury, C. e Tayles, M. (2005), “Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations”, *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47-84.
- Duarte, P. (2002), “ABC – Estado actual de aplicação em Portugal”, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Aveiro.
- Elmore, R. (1990), “The linkage between organizational size and the management accounting system”, *Akron Business and Economic Review*, 21(3), pp. 69-80.
- Faria, A. (2007), “A contabilidade aplicada o sector hoteleiro: uma perspectiva histórica”, paper apresentado na IV Jornada de História da Contabilidade, Janeiro, Porto.
- Ferreira, A. (2002), “Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal”, Tese de Doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.

- Gomes, C. (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, Braga.
- Gosselin, M. (1997), “The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing”, *Accounting Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.
- INE (2010), *Estatísticas do Turismo – 2009*, Lisboa.
- INE (2009), *Estatísticas do Turismo – 2008*, Lisboa.
- INE (2008), *Estatísticas do Turismo – 2007*, Lisboa.
- Innes, J., Mitchell, F. e Sinclair, D. (2000), “Activity-based costing in the UK’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, 11(3), pp. 349-362.
- Innes, J. e Norris, G. (1997), *The Use of Activity-Based Information, A managerial perspective*, CIMA, Londres.
- Jones, T. (2008), “Improving hotel budgetary practice – a positive theory model”, *International Journal of Hospitality Management*, 27, pp. 529-540.
- Kaplan, R. e Cooper, R. (1998), *Cost & Effect, Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press.
- Lee, S. e Kim, W. (2009), “EVA, refined EVA, MVA, or traditional performance measures for the hospitality industry”, *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 439-445.
- Lucey, T. (1996), *Costing*, New York, Continuum.
- Luft, J. e Shields, M. (2003), “Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research”, *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), pp. 169-249.
- Mckenzie, J. (1999), “Activity-based costing for beginner”, *Management Accounting*, 77(3), pp. 56.
- Mia, L. e Patiar, A. (2001), “The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study”, *Hospitality Management*, 20, pp. 111-128.
- Mitchell, F (1994), “A commentary on the applications of activity-based costing”, *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp. 261-277.
- Oliveira, E., Silva, C., Campelo, K. e Silva, A. (2008), “Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca-PE”, paper apresentado no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Agosto, Gramado-RS.
- Pavlatos, O. e Paggios, I. (2009), “A survey of factors influencing the cost system design in hotels”, *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 263-271.
- Pavlatos, O. e Paggios, I. (2008), "Management accounting practices in the Greek hospitality industry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss: 1, pp.81 – 98.
- Pavlatos, O. e Paggios, I. (2007), “Cost accounting in greek Hotel enterprises: an empirical approach”, *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2 2 (2007): pp. 39-59.

- Pestana, M. e Gageiro, J. (2003), *Análise de dados para ciências sociais – A complementaridade do SPSS*, Edições Sílabo, Lisboa.
- Porter, M. (1985), *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, Nova Iorque.
- 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.
- Raffish, N. (1991), “How much does that product really cost?” *Management Accounting*, 72(9), pp. 36-39.
- Santos, L.L., Gomes, C., Arroiteia, N., Silva, P. e Coelho, J. (2010), “Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste”, XV Workshop em Contabilidade e Controlo de gestão“, paper apresentado no Memorial Raymond Konopka, Fevereiro ,Universidade de Évora, Évora.
- Santos, L.L., Gomes, C., Arroiteia N., Silva P. e Coelho, J. (2009) “Caracterização do perfil económico e financeiro das unidades hoteleiras do Oeste”, paper apresentado no III Congresso Internacional de Turismo, Novembro, Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar – Instituto Politécnico de Leiria, Peniche.
- Shields, M. (1998), “Management accounting practices in Europe: a perspective from States”, *Management Accounting Research*, 9(4), pp. 501-513.
- Tayles, M. e Walley, P. (1997), “Integrating manufacturing and management accounting strategy: case study insights”, *International Journal Production Economics*, 53(1), pp. 43-55.
- Torrecilla, A., Fernandez, A., Quiros, J. e Mosquero, M. (1996), “Management accounting in Spain: trends in thought and practice”, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180-198.
- Vaughn, P., Raab, C. e Nelson, K. (2010), “The application of activity based costing to a support kitchen in Las Vegas Casino”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(7), pp. 1033-1047.
- 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, R. (2003), *Case study research – design and methods*, SAGE publications, Londres.