

Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú

Mauricio Mello Codesso (UFSC) - mmcodesso@gmail.com

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - lunkes@cse.ufsc.br

Ricardo Suave (UFSC) - ricardosuave@outlook.com

Resumo:

O presente estudo tem como objetivo fornecer evidências sobre as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras na Cidade de Balneário Camboriú (SC). Para atingir este objetivo uma pesquisa empírica foi realizada, com o envio de questionário a todos os hotéis associados a ABIH-SC (Associação da Indústria Hoteleira de Santa Catarina), sendo a população inicial formada por 17 hotéis de Balneário Camboriú. A partir desta população inicial foram selecionados 11 hotéis que possuem orçamento formal, com o retorno de 6 questionários. A estatística descritiva foi aplicada sobre os resultados, visando melhorar a base das discussões. Os resultados mostram que a maioria dos hotéis possui um processo formal de orçamento, tendo o bottom-up como processo orçamentário predominante. A pesquisa revela que os orçamentos são formulados com maior frequência, utilizando-se os indicadores econômicos e resultados de anos anteriores. O papel do orçamento está amplamente ligado ao monitoramento do desempenho do hotel. No controle do orçamento, são frequentemente aplicadas, a análise comparativa e a análise das causas dos desvios. Suas finalidades principais estão voltadas para o controle dos custos/despesas, identificação de problemas e fornecer feedback para o próximo período.

Palavras-chave: Orçamento. Planejamento. Execução. Controle. Hotéis.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú

Resumo

O presente estudo tem como objetivo fornecer evidências sobre as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras na Cidade de Balneário Camboriú (SC). Para atingir este objetivo uma pesquisa empírica foi realizada, com o envio de questionário a todos os hotéis associados a ABIH-SC (Associação da Indústria Hoteleira de Santa Catarina), sendo a população inicial formada por 17 hotéis de Balneário Camboriú. A partir desta população inicial foram selecionados 11 hotéis que possuem orçamento formal, com o retorno de 6 questionários. A estatística descritiva foi aplicada sobre os resultados, visando melhorar a base das discussões. Os resultados mostram que a maioria dos hotéis possui um processo formal de orçamento, tendo o bottom-up como processo orçamentário predominante. A pesquisa revela que os orçamentos são formulados com maior frequência, utilizando-se os indicadores econômicos e resultados de anos anteriores. O papel do orçamento está amplamente ligado ao monitoramento do desempenho do hotel. No controle do orçamento, são frequentemente aplicadas, a análise comparativa e a análise das causas dos desvios. Suas finalidades principais estão voltadas para o controle dos custos/despesas, identificação de problemas e fornecer *feedback* para o próximo período.

Palavras-chave: Orçamento. Planejamento. Execução. Controle. Hotéis.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

O orçamento é um dos sistemas de planejamento e controle mais antigo adotado pelas empresas (OTLEY, 1994; DAVILA e FOSTER, 2005 e 2007; SANDINO, 2007; KING, CLARKSON e WALLACE, 2010). Além disto, continua sendo um dos instrumentos fundamentais e amplamente utilizado pelas organizações na gestão das operações (SZYCHTA, 2002; ABDEL-KADER e LUTHER, 2006; UYAR, 2009; SIVABALAN et al., 2009; LIBBY e LINDSAY, 2010; OSTERGREN e STENSAKER, 2011; UYAR e BILGIN, 2011). O sistema orçamentário é um dos mecanismos mais utilizados pelos gestores para controlar os custos e melhorar o desempenho (KING, CLARKSON e WALLACE, 2010).

O orçamento é um importante instrumento de planejamento, execução e controle, com a função de converter os objetivos estratégicos em metas e valores operacionais, gerando um guia para as operações e decisões dos gestores. Horngren, Foster e Datar (2000) definem orçamento como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período.

Embora seja um instrumento amplamente utilizado pelas organizações também é frequentemente alvo de críticas. Há estudos de mostram que os problemas do orçamento estão relacionados a forma em que são utilizados (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000), enquanto outros vão além e relatam que os processos orçamentários apresentam falhas (Hope e Fraser, 2003; Hansen, OTLEY e VAN Der STEDE, 2003). Para Jones (2008a), estas abordagens apresentam soluções diferentes, mas também compartilham muitas das preocupações do orçamento empresarial. Além disto, apesar deste debate o orçamento

empresarial continua ainda a ser amplamente utilizado nas organizações (JONES, 2008b; UYAR e BILGIN, 2011; CASTRO et al., 2012). Para Libby e Lindsay (2010), embora o orçamento possa apresentar problemas, as organizações preferem adaptar a sua utilização para dar conta desses problemas, em vez de abandoná-lo completamente.

Alguns processos orçamentários tradicionais como o empresarial, são considerados incapazes de atender às demandas do ambiente competitivo e de rápidas mudanças e são criticados por impedir alocação eficiente de recursos e incentivar um comportamento disfuncional, com decisões míopes, além de permitir os jogos orçamentários (gamesmanship). No entanto, o orçamento ainda é considerado um imperativo organizacional e há pouca evidência empírica de que as organizações vão abandoná-lo no futuro (De WAAL, HERMKENS-JANSSEN e VAN De VEN, 2011; KORNACKER, et al., 2011).

Em geral, nestes debates há a percepção que as organizações precisam melhorar seus processos orçamentários, visando torná-lo mais eficaz e eficiente, e com isto obter mais benefícios (UYAR e BILGIN, 2011). Este ganho em eficiência pode ser obtido com mudanças nas formas e práticas aplicadas no planejamento, execução e controle do orçamento. Estudos realizados por Umapathy (1987) e King, Clarkson e Wallace (2010) provaram que as empresas de sucesso, de fato, adotavam algumas práticas que faziam os seus sistemas orçamentários fossem mais eficazes. Entre as práticas destacadas esta a geração de compromisso, o alinhamento entre os níveis da organização, adoção de procedimentos detalhados e abrangentes na elaboração, além da análise das variações e tomada de ações corretivas.

Embora as práticas de orçamento sejam estudadas na literatura (SCHMIDGALL et al., 1996; SCHMIDGALL e DeFRANCO, 1998; JONES, 1998; JONES, 2008; SUBRAMANIAM et al., 2002; WINATA e MIA, 2005; YUEN, 2006; PAVLATOS e PAGGIOS, 2009; STEED e GU, 2009; UYAR e BILGIN, 2011; e CASTRO et al., 2012), precisam ser pesquisados de forma mais ampla, visando identificar e discutir práticas e processos mais eficientes.

O turismo, e em particular as empresas hoteleiras, são um setor importante para a economia de muitos países. No Brasil, o turismo representa aproximadamente 5% do PIB (Produto Interno Bruto). Já a região de Balneário Camboriú, onde foi realizado o estudo, é um destino importante, visitado por mais de 1 milhão de turistas estrangeiros por ano, constituindo 20% do número total de turistas recebidos pelo Brasil. Santa Catarina é o segundo Estado que mais recebe turistas estrangeiros no Brasil (EMBRATUR, 2011).

Este trabalho contribui para a compreensão das práticas de orçamento em empresas hoteleiras no Brasil, que tem recebido relativamente pouca atenção na literatura, se comparado ao uso de práticas mais sofisticadas em outros países. Ao comparar os resultados com a literatura e outros trabalhos empíricos anteriores, vai permitir explorar aspectos ainda não incorporados pelas empresas hoteleiras brasileiras. Em termos de implicações práticas, o estudo vai auxiliar os gestores das empresas na escolha de métodos adequados, visando tomar a melhor decisão de investimento.

A avaliação pode mostrar lacunas teoria-prática no detalhamento dos métodos e técnicas de orçamento. Além disso, pode ser valioso para fazer um balanço sobre a incorporação de novos conceitos que têm sido desenvolvidos ao longo dos últimos anos, como o orçamento de base zero. Assim, este trabalho pode oferecer um diagnóstico da realidade atual, o que com a síntese e integração de outros estudos sobre o tema, possibilitará novas comparações e oportunidades de pesquisa e aplicações práticas, visando melhorar o planejamento em empresas hoteleiras brasileiras.

Para atingir o objetivo do estudo que é explorar as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras na cidade de Balneário Camboriú (SC), o trabalho apresenta além dessa introdução,

na segunda seção o referencial teórico; a terceira consiste na exposição dos procedimentos metodológicos utilizados pela pesquisa. Na quarta seção apresentam-se os resultados da pesquisa e na quinta são feitas as considerações finais.

2 Revisão da literatura

O orçamento envolve um processo de planejamento, execução e controle das operações. Horngren, Foster e Datar (2000) definem orçamento como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período. A orçamentação também pode ser um meio de converter o plano estratégico da empresa em padrões mensuráveis (ADAMS, 2006).

O orçamento representa o esforço da organização para quantificar a captação e utilização dos recursos, que aborda dois fins de gestão, planejamento e controle (GARRISON et al., 2008). É uma previsão do período futuro de um ano, que inclui marketing e outras informações que levam ao estabelecimento de objetivos e a medição de desempenho (HARRIS, 1999). Como parte integrante do orçamento, a previsão é necessária para o planejamento das formas mais eficazes e eficientes para atender o volume de vendas (SCHMIDGALL, 2006).

Os estudos sobre práticas de orçamento em empresas hoteleiras têm sido realizados em diversos países como nos Estados Unidos (SCHMIDGALL e DeFRANCO, 1998; STEED e GU, 2009), Estados Unidos e Escandinávia (SCHMIDGALL et al., 1996), Reino Unido e Estados Unidos (Jones, 1998; JONES, 2008), na Austrália (SUBRAMANIAM et al., 2002; WINATA e MIA, 2005); China (YUEN, 2006), Grécia (PAVLATOS e PAGGIOS, 2009), Turquia (UYAR e BILGIN, 2011) e Brasil (CASTRO et al., 2012). A Tabela 1 mostra as principais praticas de elaboração do orçamento utilizadas pelas empresas hoteleiras em diferentes partes do mundo.

Quanto a execução do orçamento pode-se destacar os estudos de Jones (2008b), Uyar e Bilgin (2011) e Castro et al. (2012) que diagnosticaram praticas relacionadas a avaliação do processo de execução, objetivos e finalidades, informações utilizadas e aspectos comportamentais. Já em relação a avaliação de desempenho análises sobre a utilização de *bechmarking*, papel desempenhado pelo orçamento no monitoramento, principais medidas de desempenho utilizadas, responsáveis pela análise das variações.

Pode-se ainda destacar três outros trabalhos sobre orçamento. O primeiro estudo realizado por Subramaniam et al. (2002) com 91 gestores de empresas hoteleiras da Austrália, sobre o papel e o impacto da estrutura descentralizada, necessidade de atingir metas e orçamento participativo sobre o comportamento organizacional. Os resultados mostraram relações diretas e positivas das duas variáveis, estrutura descentralizada, necessidade de atingir metas para a realização e participação no orçamento. Além disto, o orçamento participativo pode ter uma relação direta e positiva com o comportamento organizacional.

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	Castro et al. (2012) Brasil	Uyar e Bilgin (2011) Turquia	Steed e Gu (2009) EUA	Pavlatos e Paggios (2009) Grécia	Jones (2008b) Reino Unido	Jones (1998) Reino Unido	Schmidgall e DeFranco (1998) EUA	Schmidgall et al. (1996) EUA	Schmidgall et al. (1996) Escandinávia	Schmidgall e Ninemeier (1989) EUA
---	--------------------------------	---------------------------------	--------------------------	-------------------------------------	------------------------------	-----------------------------	-------------------------------------	---------------------------------	--	--------------------------------------

Manual de orçamento		100	63								50
Comissão de orçamento		79	87								
Tempo de preparação do orçamento	Menos de 40 horas	69		15,0							
	40 e 80 horas	23		27,5							
	81 a 120 horas	0		27,5							
	Mais de 120 horas	8	80	30,0							
Formas de elaborar o processo orçamentário	Top-down	29	24	2.4		26	13.6	4.5	4.5	4	13.3
	Bottom-up	57	34	16.7		36	54.6	64	79.5	64	56.7
	Combinação	14	42	78.6		39	31.8	28	16	28	26.7
Bases para estabelecer o aumento da receita											
Período do orçamento (12 meses)		79	63		98.8		91	2			
Revisão do orçamento	Bimestral	29	48				89	3	70	44	65
	Semestral	14	29					12			
Período do relatório orçamentário (Mensal)		77	92								
Itens que fazem parte do pacote orçamentário											
Utiliza orçamento flexível		43	70		15.3		16				
Utiliza orçamento de base zero – OBZ		0	15		49.4		52		42	7	
Utiliza Orçamento por atividades - ABB		0			14.1						
Software (programa) utilizado pelo hotel	Excel Microsoft	36	78								
	Outro programa	7	14								
	Outro programa e Excel	57	6								
Utiliza planejamento de longo prazo	Até 3 anos	61.5	22							33.3	
	De 3 a 5 anos	0	27								
	Mais de 5 anos	7	13						76	29.6	33.3

Fonte: Dados da revisão.

Quadro 1 – Práticas empresariais de orçamento

O segundo estudo, de Winata e Mia (2005) que foi realizado em 74 hotéis da Austrália sobre o papel de gerentes no uso da tecnologia da informação e comunicação em relação ao desempenho percebido e sua participação no orçamento. Os resultados indicam que o desempenho dos gerentes de departamentos é percebida como positiva quando associada com a interação do uso da TIC e a participação no orçamento.

O terceiro trabalho realizado por Yuen (2006) pesquisou nos hotéis de Macau na China os efeitos relacionados à satisfação e participação dos empregados da gestão participativa no processo orçamentário. Entre os resultados encontrados no estudo esta a constatação de que a maior participação dos empregados aumenta a responsabilidade e as experiências.

Conforme as principais práticas pesquisadas, evidencia-se que são limitados os estudos sobre métodos de orçamento em países em desenvolvimento como o Brasil, o que também justifica a presente pesquisa.

3 Metodologia

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção das empresas hoteleiras.

3.1 Processo para construção do referencial teórico

O processo utilizado para seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: escolha das bases de dados, seleção de artigos e análise sistêmica (Ensslin et al., 2010). A primeira fase fundamenta a escolha das bases de dados; a segunda obtém um portfólio de artigos a partir de processo estruturado e fundamentado, e por fim, tem-se a terceira fase para proporcionar a análise sistêmica do portfólio de artigos.

Primeiramente, foi realizada uma consulta nos periódicos da CAPES, sendo pesquisadas as seguintes coleções: OneFile (GALE) (278), SciVerse ScienceDirect (Elsevier) (6), Social Sciences Citation Index (Web of Science) (4), Emerald Management e Journals (2), e MEDLINE (NLM) (1), utilizando as palavras chave “budgeting” e “hotel”. Foram selecionados 284 artigos.

A partir desta amostra inicial foram lidos todos os resumos visando selecionar os artigos relacionados à práticas de orçamento em empresas hoteleiras. Os artigos selecionados formam a base do referencial teórico.

3.2 Procedimento para elaboração do questionário

O questionário foi elaborado a partir das principais características apontadas na revisão de literatura (SCHMIDGALL e NINEMEIER, 1986, 1987 e 1989; SCHMIDGALL et al., 1996; SCHMIDGALL e DeFRANCO, 1998; JONES, 1998, 2008a e 2008b; SUBRAMANIAM et al., 2002; WINATA e MIA, 2005; YUEN, 2006 e 2007; PAVLATOS e PAGGIOS, 2009; STEED e GU, 2009; UYAR e BILGIN, 2011; CASTRO et al., 2012). Estas principais características apontadas na literatura estão ilustradas no Quadros 2.

Principais Características do Orçamento	
Manual de Orçamento	Inclui diretrizes, objetivos, metas e indicadores previamente definidos pela alta administração.
Comitê de Orçamento	Pode incluir os proprietários, diretores e gerentes gerais, chefes de departamentos, controller etc.
Formas de elaboração	Top-down - o orçamento é elaborado pela alta administração e imposto aos demais membros da organização.
	Bottom-up - o orçamento é elaboração pelos centros ou departamentos responsáveis e encaminhado a alta administração para a aprovação.
	Combinação - o orçamento é elaborado por meio de um processo interativo entre centros responsáveis e alta administração.
Período	Menos de 1 ano, 1 ano, plurianual.
Revisão	Mensal, trimestral e semestral etc.
Tipo de Orçamento	Orçamento Público
	Orçamento Empresarial
	Orçamento de Base Zero
	Orçamento Flexível
	Orçamento por atividades
	<i>Beyond budgeting</i>
Objetivos Pretendidos	Previsões de futuro
	Maximizar resultados
	Introduzir novos produtos e serviços
	Planificar, controlar e valorar o resultado
	Criar incentivos e recompensas
Finalidades	Auxiliar no planejamento de longo prazo

	Auxiliar no planejamento de curto prazo
	Avaliar o desempenho
	Coordenar as operações
	Motivar os funcionários
	Comunicar os planos
	Controle
Informações utilizadas na elaboração	Resultados dos anos anteriores
	Estatística
	Análise de mercado
	Indicadores econômicos nacionais
	Indicadores econômicos locais e regionais

Fonte: Elaborado pelos autores com base na revisão.

Quadro 2 - Principais características no orçamento

A partir das características do Quadros 2 foram elaboradas as questões de pesquisa. A aplicação do questionário foi realizada em duas etapas: a primeira envolveu a caracterização dos hotéis situados na cidade de Balneário Camboriú, incluindo 9 questões; a segunda envolveu 15 questões acerca do planejamento do orçamento, 4 tópicos referentes a execução do orçamento, com a utilização da escala Likert, e 7 questões objetivas sobre a avaliação e controle de desempenho organizacional.

3.3 População e amostra

A população inicial é constituída pelas empresas hoteleiras associadas a ABIH-SC (ASSOCIAÇÃO DA INDÚSTRIA HOTELEIRA DE SANTA CATARINA), totalizando 17 instituições. A identificação dos hotéis que preparam orçamento foi realizada através de contato telefônico. Caso a resposta fosse negativa solicitavam-se informações a respeito da instituição, visando identificar na pesquisa as características dos hotéis de Balneário Camboriú que não aplicam o processo orçamentário em sua gestão.

A partir das respostas foram identificadas 11 empresas hoteleiras, que aplicam o orçamento. Sendo que para estas empresas hoteleiras foi enviado por e-mail, ao responsável pelo processo, o questionário solicitando as informações sobre as práticas orçamentárias adotadas, com intuito de obter as características dos hotéis na cidade de Balneário Camboriú (Santa Catarina – Brasil). Nesta segunda etapa, obteve-se 6 respostas advindas destas empresas, totalizando 54,5% da amostra.

4 Resultados do estudo

Para a discussão sob o prisma das práticas de orçamento no Brasil, primeiramente será feita apresentação do município de Balneário Camboriú, seguida da caracterização dos hotéis, do planejamento, da execução e do controle orçamentário.

4.1 Apresentação do município de Balneário Camboriú

Balneário Camboriú conhecida como a Capital Catarinense do Turismo. Localizada no litoral norte do Estado, com cerca de 46,489 km², população de 108.107. Possui um intenso movimento turístico durante todo o verão, recebendo no ano de 2011 uma população flutuante de 4.453.730 de turistas, principalmente, argentinos, gaúchos e paulistas (PREFEITURA MUNICIPAL DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ, 2012). Segundo o IBOPE (INSTITUTO

BRASILEIRO DE OPINIÃO PÚBLICA E ESTATÍSTICA) em 2011 o Estado de Santa Catarina foi eleito, pela quinta vez, o melhor destino turístico do Brasil.

4.2 Caracterização dos Hotéis

Para caracterizar os hotéis da cidade de Balneário Camboriú, foram feitas questões acerca da categoria da organização. Além disso, foi questionada a denominação utilizada pelos hotéis.

Por meio da Tabela 1 percebe-se quanto à denominação utilizada por cada organização, pode-se perceber que 82% dos respondentes utilizam a nomenclatura hotel. A pousada foi a segunda denominação mais utilizada, representando 13% da amostra.

Observa-se que a maioria das organizações pesquisadas são constituídas sob a forma de empresa privada, compreendendo um percentual de 65% do total. Os hotéis que pertencem a uma rede formam 35% do total.

Verifica-se que os hotéis, em sua maioria, apresentam uma capacidade de hospedagem de 100 quartos, 47% deles possuem entre 100 e 300 quartos.

Tabela 1 - Informações acerca dos hotéis de Balneário Camboriú

Denominação utilizada pelos hotéis				
Hotel		Pousada		Apart-hotel
82%		13%		0%
Flat		Resort		Residencial
0%		5%		0%
Qual status da organização?				
Empresa privada		Membro de rede		Outros
65%		35%		0%
Qual o número de quartos (habitações)?				
Até 100 quartos	Entre 100 e 300 quartos		Mais de 300 quartos	Outros
53%	47%		0%	0%
Qual o total de empregados permanentes no hotel?				
Até 19 empregados	De 20 a 99 empregados	De 100 a 499 empregados	A partir de 500 empregados	
12%	59%	29%	0%	
Qual o total de empregados incluindo os temporários do hotel?				
Até 19 empreg.	De 20 a 99 empreg.	De 100 a 499 empreg.	A partir de 500 empreg.	Outro
29%	42%	29%	0%	0%
Qual o tempo de funcionamento do hotel?				
De 2 a 24 anos		De 25 a 74 anos		
71%		29%		

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Contudo, essas informações refletem na quantidade de empregados constantes em cada organização, com ou sem temporários. Sendo assim, constata-se que devido a predominância de pequeno número de quartos, a maioria dos hotéis possuem entre 20 a 99 empregados. Ademais, percebe-se que 71% dos hotéis selecionados possuem entre 2 e 24 anos de experiência no ramo hoteleiro, enquanto que apenas 29% afirmam ter aberto para funcionamento a mais de 25 anos.

A Tabela 2 permite visualizar a taxa média de ocupação dos hotéis de Balneário Camboriú no intervalo de 20% a 95% e a quantidade de leitos aproximada de cada unidade.

Tabela 2 - Taxa média de ocupação e quantidade de leitos

Taxa média de ocupação dos hotéis da amostra
--

80% a 95%	65% a 75%	55% a 60%
0	1	3
45% a 50%	35% a 40%	20% a 30%
6	5	2
Quantidade de leitos nos hotéis		
12 a 40 leitos	40 a 80 leitos	80 a 150 leitos
2	1	5
150 a 300 leitos	300 a 900 leitos	Acima de 2680 leitos
6	3	0

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

As taxas médias de ocupação foram preenchidas por no mínimo 5 hotéis, permitindo constatar que existe uma grande variação, desde 20% até 75%. Há predominância de 6 hotéis no intervalo de taxa média de ocupação entre 45% a 50%, seguido do intervalo de 35% a 40% com 5 hotéis. Apenas 2 hotéis afirmaram ter ocupação entre 20% e 30%.

A última questão da primeira etapa do questionário aplicado, indagava se o hotel possuía um processo formal de orçamento, com opções de resposta “sim” e “não”. Percebeu-se que mais de 60% utiliza o orçamento. Por outro lado, há hotéis que afirmaram não usar um processo formal de orçamento, representando 35% da população inicial. Isto corrobora com Schmidgall e DeFranco (1998) e Steed e Gu (2009) realizaram estudos nos hotéis dos Estados Unidos, assim como Pavlatos e Paggios (2009) realizaram na Grécia, percebendo que o orçamento é amplamente utilizado pelas empresas.

4.3 Planejamento do orçamento

Os resultados a partir deste item estão relacionados as empresas hoteleiras que aplicam o processo orçamentário. Na Tabela 3, apresenta-se um rol de questões aplicadas aos hotéis relacionados ao planejamento orçamentário.

Tabela 3 - Características do processo orçamentário

O hotel utiliza “manual de orçamento” para a elaboração do processo orçamentário?				
Sim		Não		
33%		67%		
O hotel possui Comitê de orçamento?				
Sim		Não		
33%		67%		
Quantas horas são necessárias para preparar e revisar o orçamento?				
Menos de 40 horas	De 41 a 80 horas	De 81 a 120 horas	Mais de 120 horas	
33%	67%	-	-	
Como o processo orçamentário é elaborado?				
Bottom-up (elaborados pelos centros operacionais)		Top-down (elaborado pela alta administração)	Combinação/Participativa (elaboração conjunta)	Outros
66%		17%	17%	-
Para qual horizonte de tempo é elaborado o orçamento?				
1 mês	3 meses	6 meses	1 ano	Outros
-	17%	-	83%	0%
O orçamento sofre algum tipo de revisão dentro deste período?				
Mensalmente	Trimestralmente	Semestralmente	Outros	
0%	50%	-	50%	
Qual a periodicidade dos relatórios orçamentários?				
Mensal	Semestral	Anual	Outros	
83%	-	-	17%	
O hotel faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível?				

Sim		Não		
34%		66%		
Qual o programa (software) ou tecnologia utilizada pelo hotel na elaboração do processo orçamentário?				
Excel Microsoft	Internet corporativa	Excel Microsoft e outro programa	Outros	
67%	-	33%	-	
O hotel elabora e pratica o planejamento estratégico?				
Elabora e aplica		Elabora mas não aplica		Não elabora
17%		17%		66%
Se sim, qual o horizonte de planejamento estratégico?				
1 ano	3 anos	5 anos	Mais de 5 anos	Outros
50%	-	-	50%	-%
Qual método ou tipo de orçamento o hotel utiliza?				
Orçamento empresarial	Orçamento flexível	Orçamento contínuo	Orçamento base zero	Outros
83%	17%	-	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Percebe-se que não é comum a prática de criar um Comitê de orçamento, apenas 33% dos respondentes possuem o referido Comitê. Diferentemente disso, Uyar e Bilgin (2011) concluíram que na Região de Antalya, na Turquia, a comissão e o manual de orçamento são comuns em hotéis turcos. Steed e Gu (2009) observaram que nos Estados Unidos o orçamento era elaborado em planilha eletrônica, e com disposição dos dados mensal.

Constata-se que o tempo gasto para elaboração do orçamento geralmente é curto, envolvendo menos de 40 horas em 33% dos hotéis e 67% entre 41 e 80 horas.

O processo orçamentário em empresas hoteleiras do Brasil é elaborado de forma predominantemente bottom-up, com 66% e a combinação/participativa 17% dos casos. Estes resultados corroboram com os de Schmidgall e Ninemeier (1987) em empresas hoteleiras dos Estados Unidos, onde a prática bottom-up também é utilizada pela grande maioria. Schmidgall et al. (1996) compararam as práticas orçamentárias dos hotéis dos Estados Unidos e da Escandinávia, concluindo que as empresas utilizavam basicamente abordagens bottom-up. Diferentemente disso, ao realizar pesquisas nos hotéis do Reino Unido, Jones (2008) chegou à conclusão de que nenhuma das abordagens (bottom-up, top-down e combinação/participativa) foi predominante. Uyar e Bilgin (2011) observaram que na Turquia é diferente, assim como Steed e Gu (2009) obtiveram a mesma conclusão nos Estados Unidos, de que a maioria dos hotéis utiliza a abordagem combinação/participativa.

Em geral, o orçamento é do tipo empresarial e elaborado para o período de um ano, sendo que apenas 17% asseguraram utilizar prazos diferentes. Assim como Schmidgall e DeFranco (1998), nos Estados Unidos, Jones (1998), no Reino Unido, Uyar e Bilgin (2011) na Turquia, também concluíram que comumente os hotéis elaboram o orçamento para o prazo de um ano.

No que diz respeito a aplicação dos tipos de orçamento, os resultados mostram baixa utilização de métodos como orçamento de base zero e o orçamento flexível. Se comparar aos estudos de Jones (1998 e 2008) realizados em hotéis do Reino Unido, constatou que o orçamento flexível era pouco utilizado, enquanto que o orçamento de base zero é aplicado em metade das empresas pesquisadas, caindo um pouco no segundo estudo. Da mesma forma, Pavlatos e Paggios (2009) realizaram estudos na Grécia, e verificaram que a utilização do orçamento de base zero era significativa, enquanto a aplicação do orçamento flexível e por atividades era bastante baixa.

Quanto a revisão, obteve-se os resultados, 50% trimestralmente, 50% outros. Ademais, 57% dos respondentes afirmaram não fazer alterações decorrentes do volume, enquanto 66% fazem ajustes em decorrência de variações nos níveis de ocupação. Segundo Uyar e Bilgin

(2011), na Turquia e Jones (1998 e 2008) no Reino Unido, observaram que as revisões são predominantemente trimestrais e na maioria dos casos em base mensal ou trimestral.

4.4 Execução do orçamento

Entre os resultados alcançados na parte de execução do orçamento, 17% destacam o bom fluxo de informações, além de 83% dos respondentes concordam parcialmente com a questão, conforme apresenta a Tabela 4.

Tabela 4: Resultados da execução do orçamento

EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Plenamente
Orçamento é considerado um segredo da alta direção	17%	17%	0%	17%	50%
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário	0%	17%	0%	0%	83%
Bom fluxo de informações está disponível para o orçamento	0%	0%	0%	83%	17%
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente	0%	0%	0%	17%	83%
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção	83%	0%	0%	17%	0%
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos	0%	83%	0%	17%	0%
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico	0%	0%	34%	66%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Na parte dos objetivos pretendidos com o orçamento, observa-se uma grande homogeneidade entre os entrevistados, revelando o controle como uma das principais finalidades, do mesmo modo que revelou as pesquisas feitas por Schmidgall et al. (1996) e Schmidgall e DeFranco (1998) nas empresas hoteleiras dos Estados Unidos e Escandinávia.

4.5 Avaliação de desempenho

Os resultados apontam, conforme Tabela 5, que nenhum dos hotéis pesquisados utiliza-se das ferramentas propostas pelo Benchmarking na avaliação do orçamento. A utilização concentra-se 66% em pontos de referências que em sua maioria utiliza o valor monetário. Assim, como apresentam as considerações das pesquisas de Jones (1998 e 2008) realizadas em empresas hoteleiras no Reino Unido, os resultados alcançados no presente estudo, revelam que o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização é o de principal indicador de desempenho.

Tabela 5 - Avaliação do orçamento

Critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?		
Benchmarking	Não usam pontos de referência	Usam pontos de referência
0%	34%	66%
Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?		
Valor monetário	Porcentagem	Repetição de uma variação adversa
17%	83%	0%
Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?		

Principal indicador de desempenho		Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização			Pouco utilizado	
83%		17%			0%	
Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?						
Resultados de anos anteriores	Valores orçados	Comparações inter-hotel	Indicadores e metas do Balanced Scorecard	Comparações com os concorrentes	Estatísticas do setor	Outros
83%	83%	0%	0%	17%	34%	0%
Quem são os responsáveis pela análise das variações?						
Alta direção	Gerente do hotel	Chefes de departamento	Comissão de orçamento	Controller	Outros	
83%	66%	17%	0%	0%	0%	

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Entre as principais medidas de desempenho utilizadas estão: resultados de anos anteriores com 83%, valores orçados com 83% e ainda estatísticas do setor 34%. Entre as opções de respostas a do *Balanced Scorecard* não recebeu nenhuma indicação, o que mostra, possivelmente, uma falta de conhecimento e a não utilização por parte dos gestores desta ferramenta de avaliação de desempenho.

Conforme observado em estudos anteriores como o de Schmidgall et al. (1996), uma das principais práticas em relação a adoção de um orçamento é a análise das variações, o que trará à empresa a possibilidade de aplicar ações corretivas sobre problemas detectados.

A análise das variações é feita mensalmente em 83% dos casos, como apresenta a Tabela 6. Suas finalidades principais estão voltadas para o controle dos custos/despesas, assim como revelou a pesquisa de Schmidgall et al. (1996) em sua comparação entre as empresas hoteleiras dos Estados Unidos e Escandinávia. Outros pontos destacados foram a identificação de um problema potencial a tempo de evitá-lo e fornecer feedback para o orçamento do próximo período, sendo os percentuais de concordância, 66%, 83% e 83%, respectivamente.

Tabela 6 - Análise das variações

A análise da variação acontece:					
Mensalmente	Trimestralmente	Semestralmente	Anualmente	Outros	
83%	17%	0%	0%	0%	
Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?					
Avaliar o desempenho do gerente	Avaliar a capacidade de previsão do gerente	Controlar os custos/despesas	Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	Fornecer feedback para o orçamento do próximo período	Outros
0%	0%	66%	83%	83%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Assim como nos estudos empíricos realizados anteriormente em outros países, nos hotéis da presente pesquisa o orçamento é abundantemente utilizado como um dos instrumentos mais importantes para os gestores no que tange o planejamento e controle nas organizações hoteleiras (ABDEL-KADER e LUTHER, 2006; UYAR, 2009; SIVABALAN et al., 2009; LIBBY e LINDSAY, 2010; OSTERGREN e STENSAKER, 2011; UYAR e BILGIN, 2011).

5 Discussões e conclusões

Conclui-se que o objetivo deste artigo foi alcançado, considerando que a aplicação dos questionários permitiu explorar as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras da

Cidade de Balneário Camboriú-SC (Brasil). Foi possível caracterizar os referidos hotéis, bem como observar o planejamento, execução e o controle do orçamento.

Observou-se que a maioria dos hotéis não possui classificação definida e utiliza a denominação hotel. A pousada foi a segunda nomenclatura mais utilizada, representando 12%. Verifica-se que a maioria dos hotéis, possui menos de 100 quartos por unidade e até 99 empregados. Predominantemente, os respondentes informaram que os hotéis possuem entre 100 e 300 leitos em uma unidade.

Ademais, 71% dos hotéis selecionados foram fundados entre 2 e 24 anos, de tal modo que mais de 64% utiliza o orçamento. Desses 64%, 67% somente utilizam o Excel Microsoft e 33% utilizam outra ferramenta além desta. Observou-se também que o tempo gasto para elaboração do orçamento geralmente é curto, envolvendo menos de 41 e 80 horas em 67% da amostra.

O processo orçamentário mais utilizado é o bottom-up, o que corrobora com os estudos de Schmidgall e Ninemeier (1987) nos Estados Unidos e Schmidgall et al. (1996) nos Estados Unidos e na Escandinávia. Já no Reino Unido, Jones (2008) chegou à conclusão de que nenhuma das abordagens (bottom-up, top-down e combinação/participativa) foi predominante. Uyar e Bilgin (2011) observaram que na Turquia, assim como Steed e Gu (2009) nos Estados Unidos, concluíram que a maioria dos hotéis utiliza a abordagem combinação/participativa. As pesquisas anteriores apresentavam indícios de que a forma de elaboração do orçamento estava mudando com o tempo, para uma maior participação dos colaboradores no processo, embora esta pesquisa realizada no Brasil confirma que ainda há uma grande centralização do processo orçamentário na alta direção do hotel.

Percebeu-se que não é comum a prática de criar um Comitê de orçamento, apenas 33% dos respondentes. Entretanto, Uyar e Bilgin (2011) concluíram que na Turquia, a comissão e o manual de orçamento são comuns em hotéis turcos.

Quanto às informações utilizadas na elaboração do orçamento, pode-se observar que as informações estatísticas apresentaram uma menor utilização nos hotéis da amostra. Deste modo, evidencia-se que os orçamentos são baseados nos indicadores econômicos e nos resultados dos anos anteriores. Contudo, Steed e Gu (2009) perceberam que nos hotéis dos Estados Unidos, as diretrizes estão baseadas também no REVPAR (aumento percentual), além de estarem baseadas no percentual de aumento em relação ao ano anterior.

Constatou-se que a motivação dos gestores dos hotéis está muito atrelada a sua participação na elaboração do orçamento e no alcance dos objetivos planejados. Nesta pesquisa, os responsáveis pela análise das variações concentram-se entre os chefes de departamento, com análises mensais voltadas ao controle dos custos/despesas.

Do mesmo modo, Schmidgall et al. (1996) realizaram comparações entre práticas orçamentárias dos hotéis nos Estados Unidos e na Escandinávia, e entre os pontos principais dos estudos está a revisão, o controle e a análise de variações para os custos/despesas.

De uma forma geral, os resultados mostram que o orçamento em empresas hoteleiras no Brasil, ainda é subutilizado, com aplicação parcial de muitas de suas características e técnicas. Ao analisar os resultados da presente pesquisa, pode-se observar a ausência de algumas das práticas destacadas por Umapathy (1987), que segundo o autor são fundamentais na aplicação do processo orçamentário e adotadas por empresas de sucesso.

Apesar de o orçamento flexível ser o recomendado para ser utilizado nesse segmento do mercado, a pesquisa apontou que 50% dos hotéis utilizam o orçamento empresarial. Existem discussões sobre esse assunto, mas orçamento empresarial continua ainda a ser amplamente utilizado nas organizações (JONES, 2008; UYAR e BILGIN, 2011), como visto nesse estudo e nos outros similares.

Para futuras pesquisas, sugere-se que sejam observadas as práticas orçamentárias de outras regiões do País. Adicionalmente, recomenda-se analisar questões acerca do orçamento de capital e do desempenho ambiental das empresas hoteleiras.

Referências

ADAMS, D. **Management Accounting for the Hospitality, Tourism and Leisure Industries: A Strategic Approach**. 2nd ed. London: Thomson Learning, 2006.

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British drink and food industry, **British Food Journal** 108 (5): 336-57, 2006.

CASTRO, J.K.; SANTOS, G.R.; SOUZA, P.; LUNKES, R.J. Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: Um Estudo na Cidade de Florianópolis. **Revista Estudios y Perspectivas em Turismo**. Vol.21 (4), 2012.

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management accounting system adoption decisions: evidence and performance implications from earlystage/startup companies. **The Accounting Review**. 80 (4), 1039–1068, 2005.

DAVILA, A., FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **The Accounting Review**. 82 (4), 907–937, 2007.

DE WAAL, A.; HERMKENS-JANSSEN, M.; VAN DE VEN, A. The evolutionary adoption framework: Explaining the budgeting paradox. **Journal of Accounting and Organizational Change**, 7 (4), p. 316-336, 2011.

EMBRATUR – Instituto Brasileiro de Turismo. Disponível em: http://www.turismo.gov.br/turismo/o_ministerio/embratur/. Acesso em: 15 junho de 2012.

ENSSLIN, L. et al. Avaliação do Desempenho de Empresas Terceirizadas com o Uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão- Construtivista. **Revista Pesquisa Operacional** 30(1): 125-152, 2010.

GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W.; BREWER, P.C. **Managerial Accounting**. 12th ed., New York, NY: McGraw-Hill Irwin, 2008.

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Disponível em: <http://www.sc.gov.br/conteudo/santacatarina/roteiros/roteiros/cap11.html>. Acesso em: 14 junho 2012.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research** 15, pp. 95-116, 2003.

HARRIS, P. **Profit Planning**. 2nd ed. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1999.

HOPE, J., FRASER, T.; ROSEN, C. Trash the budget. **Optimize** February(2): 24-31, 2003.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBOPE - Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística. Notícias. Disponível em: <http://www.ibope.com.br/calandraWeb/servlet/CalandraRedirect?temp=5&proj=PortalIBOPE&pub=T&db=cald&comp=Not%EDcias&docid=135D9DEF8182784783257930006ABC08>. Acesso em 14 de junho de 2012.

JONES, T. A. Improving hotel budgetary practice-A positive theory model. **International Journal of Hospitality Management**, 27(4): 529-540, 2008a.

JONES, T. A. Changes in hotel industry budgetary practice, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 20(4): 428-444, 2008b.

JONES, T. A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol. 10 (3), p. 96-100, 1998.

KING, R.; CLARKSON, P.M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, Vol.21 (1), pp. 40-55, 2010.

KORNACKER, J.A.; SCHENTLER, P.B.; WILLIAMS, H.J.C.; MOTWANI, J.C. Critical success factors for budgeting systems in the German context: An empirical analysis. **International Journal of Business Excellence**, 4 (6), p. 621-644, 2011.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 56-75, 2010.

OSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management control without budgets: A field study of “Beyond Budgeting” in practice. **European Accounting Review**, 20(1): 149-181, 2011.

OTLEY, D.T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**. 5, 289–299, 1994.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, 24 (1), p. 81-98, 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ. A cidade. Disponível em: <http://www.balneariocamboriu.sc.gov.br/>. Acesso em:14 maio de 2012.

SANDINO, T. Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector. **The Accounting Review**. 82 (1), 265–293, 2007.

SCHMIDGALL, R. S.; BORCHGREVINK, C. P.; ZAHL-BEGNUM, O. H. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. **International Journal of Hospitality Management**, 15 (2), p. 189-203, 1996.

SCHMIDGALL, R.S.; DEFRANCO, A.L. Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 39 (6), p. 45-51, 1998.

SCHMIDGALL, R.S., NINEMEIER, J. Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. **International Journal of Hospitality Management**, 8 (1), p. 35-41, 1989.

SCHMIDGALL, R. and NINEMEIER, J. Food-service budgeting: how the chains do it. **The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 26(4): 51-57, 1986.

SCHMIDGALL, R. and NINEMEIER, J. Budgeting in hotel chains: coordination and control, **The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 28(1): 79-84, 1987.

SIVABALAN, P., BOOTH, P., MALMI, T; BROWN, D.A. An exploratory study of operational reasons to budget, **Accounting and Finance** 49(4): 849-871, 2009.

STEED, E.; GU, Z. Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey-based analysis. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 21(6): 676-697, 2009.

SUBRAMANIAM, N.; MCMANUS, L.; MIA, L. Enhancing hotel manager's organisational commitment: An investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. **International Journal of Hospitality Management**, 21 (4), p. 303-320, 2002.

SZYCHTA, A. The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises, **Management Accounting Research** 18, pp. 401–418, 2002.

UMAPATHY, S. **Current Budgeting Practices in U.S. Industry: the state of the art**”. Quorum Books, New York, 1987.

UYAR, A. An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting, **Journal of Academic Studies** 11(42): 113-130, 2009.

UYAR, A.; BILGIN, N. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**, 30 (2), p. 398-408, 2011.

WINATA, L.; MIA, L. Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: Evidence from the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, 24 (1), p. 21-39, 2005.

YUEN, D. Antecedents of budgetary participation: enhancing employees' job performance, **Managerial Auditing Journal** 22 (5), pp. 533–548, 2007.

YUEN, D. The impact of a budgetary design system: Direct and indirect models. **Managerial Auditing Journal**, 21 (2), pp. 148-165, 2006.