

Contabilidade Gerencial nos meios de hospedagem: uma análise das práticas adotadas pelos meios de hospedagem da cidade de Manaus

Gerlane da Silva Alves (UFAM) - gerllaneallves@hotmail.com

Carla Macedo Velloso dos Santos (UFAM) - carla.velloso.ufam@gmail.com

Manoel Martins Carmo Filho (UFAM) - martins.manoel@gmail.com

MIGUEL CARLO VIANA NEGREIROS (UFAM) - mcv.negreiros@gmail.com

Resumo:

Segundo o Ministério do Turismo (2018), no Brasil existem cerca de 31,3 mil estabelecimentos de hospedagem, sendo este segmento um grande indutor do desenvolvimento da economia turística do país. Isto deve-se à grande capacidade de geração de emprego e renda dessa atividade. Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial, como ferramenta de auxílio à tomada de decisões, deve ocupar um lugar de extrema importância na contabilidade das empresas hoteleiras, para que estas continuem a se desenvolver de maneira saudável. O objetivo deste estudo é analisar a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em meios de hospedagem da capital amazonense. Para atingir esse objetivo foi aplicado um questionário à 12 meios de hospedagem da cidade de Manaus- AM, cadastrados no Ministério do Turismo, através do Cadastur (Cadastro de Prestadores de Serviços de Turismo), no período de 29/05/2019 a 18/06/2019. O estudo mostra que as práticas de Contabilidade Gerencial são amplamente utilizadas pelas empresas hoteleiras e de tais práticas, destacam-se o Custeio Variável, a utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, medidas de rentabilidade, análise da rentabilidade do produto e gestão baseada em atividades. Entretanto, observa-se que as técnicas tradicionais de CG têm melhor aceitação do que as práticas contemporâneas, e que estas ainda são pouco utilizadas pelas empresas hoteleiras.

Palavras-chave: *Práticas Gerenciais, Meios de Hospedagem, Turismo*

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

Contabilidade Gerencial nos meios de hospedagem: uma análise das práticas adotadas pelos meios de hospedagem da cidade de Manaus

Resumo

Segundo o Ministério do Turismo (2018), no Brasil existem cerca de 31,3 mil estabelecimentos de hospedagem, sendo este segmento um grande indutor do desenvolvimento da economia turística do país. Isto deve-se à grande capacidade de geração de emprego e renda dessa atividade. Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial, como ferramenta de auxílio à tomada de decisões, deve ocupar um lugar de extrema importância na contabilidade das empresas hoteleiras, para que estas continuem a se desenvolver de maneira saudável. O objetivo deste estudo é analisar a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em meios de hospedagem da capital amazonense. Para atingir esse objetivo foi aplicado um questionário à 12 meios de hospedagem da cidade de Manaus- AM, cadastrados no Ministério do Turismo, através do Cadastur (Cadastro de Prestadores de Serviços de Turismo), no período de 29/05/2019 a 18/06/2019. O estudo mostra que as práticas de Contabilidade Gerencial são amplamente utilizadas pelas empresas hoteleiras e de tais práticas, destacam-se o Custeio Variável, a utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, medidas de rentabilidade, análise da rentabilidade do produto e gestão baseada em atividades. Entretanto, observa-se que as técnicas tradicionais de CG têm melhor aceitação do que as práticas contemporâneas, e que estas ainda são pouco utilizadas pelas empresas hoteleiras.

Palavras-chave: Práticas Gerenciais, Meios de Hospedagem, Turismo

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

1 Introdução

O Turismo é setor de destaque em diversas regiões do país e do mundo, é ele que faz a faz a integração dos povos e culturas, através da valorização dos patrimônios culturais, naturais, arquitetônicos, gastronômicos, históricos e outros. O turismo também é o segmento da economia que tem resposta mais rápida quanto ao retorno de investimentos (EMBRATUR, 2017).

Segundo o Ministério do Turismo (2018), a Amazônia é a região que faz do Brasil um dos principais destinos internacionais de natureza e ecoturismo. O turismo de natureza é a segunda maior motivação de viagens para os turistas estrangeiros que desembarcam no Brasil, em 2017 foi o responsável por 16,3% do total de 6,6 milhões de visitantes recebidos.

Meios de hospedagem são empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança de diária (BRASIL, 2008).

Esses empreendimentos por terem características específicas como: grande volatilidade, elevados custos fixos, produtos e serviços perecíveis, uma elevada competitividade e uma

grande diversidade de serviços devido à heterogeneidade dos clientes, necessitam de informações gerenciais diferenciadas em relação às outras atividades econômicas. A CG, por sua vez, ajuda as unidades hoteleiras a melhorarem o seu desempenho. No entanto, isso depende da informação que é fornecida aos gestores através da Contabilidade Gerencial (LIMA SANTOS et al., 2016).

A Contabilidade Gerencial ou Contabilidade de Gestão para Atkinson et al (2000 p. 36) “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Desta forma a Contabilidade Gerencial tem o papel de proporcionar aos gestores um suporte de informações na tomada de decisões, fornecendo informações necessárias ao planejamento e controle das atividades empresariais (LUNKES et al., 2017).

As pesquisas já realizadas sobre as práticas de CG adotadas em empresas hoteleiras e em outros tipos de empreendimentos, apontam que as práticas consideradas tradicionais, estágio 1 e 2, são as mais utilizadas, enquanto que as práticas consideradas mais modernas, estágio 3 e 4, são pouco utilizadas.

Com isso, tem-se o seguinte problema de pesquisa: quais são as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelos meios de hospedagem da cidade de Manaus? Para responder a esta pergunta, o objetivo do estudo é analisar as práticas de CG adotadas pelas empresas hoteleiras da capital amazonense.

A importância de estudos nas empresas hoteleiras dá-se pelo fato de o turismo ser responsável por mais de 8% do PIB nacional, e também responsável por ocupar 6,9 milhões de postos de trabalho, o equivalente a 7,5% do número global de vagas no país (MINISTÉRIO DO TURISMO, 2019). Além disso, o Brasil, tem ótima avaliação entre os turistas estrangeiros no quesito hospitalidade, e entre os destinos brasileiros com melhor avaliação a capital amazonense também se destaca como boa anfitriã (MINISTÉRIO DO TURISMO, 2018).

Este artigo, além da introdução, está organizado da seguinte forma: A seção a seguir analisa a literatura relevante e desenvolve o referencial teórico, com a descrição do conceito e estágios e práticas de Contabilidade Gerencial, além de estudos sobre tais práticas em meios de hospedagem. A seção 3 descreve a metodologia de pesquisa, a seção 4 apresenta os resultados da pesquisa, e a última conclui e discute as implicações para a prática dos meios de hospedagem.

2 Referencial teórico

Esta seção apresenta o conceito de Contabilidade Gerencial e seus estágios, definidos e caracterizados pela Federação Internacional de Contadores – *IFAC* (siga em inglês), assim também como algumas definições dadas à CG por alguns autores da área. Na sequência, é feito um breve resumo sobre o foco da CG nos quatro estágios evolutivos.

2.1 Conceito e estágios da Contabilidade Gerencial

Segundo o IFAC, a Contabilidade Gerencial ou Contabilidade de Gestão é o conjunto de processos pelo qual passam as informações financeiras ou operacionais, tornando essas informações úteis para auxiliar os gestores na tomada de decisões (IFAC, 1989). Também pode ser entendida como “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa” (ATKINSON et al, 2000).

Sobre a Contabilidade Gerencial, Iudícibus (2006) esclarece que pode ser caracterizada como um enfoque diferenciado às várias técnicas e procedimentos de contabilidade num grau mais detalhado, de maneira que auxilie aos gestores no processo decisório.

Assim como outras disciplinas, a Contabilidade Gerencial sofreu mudanças e evoluiu ao longo dos anos. Nesse aspecto, Frezatti (2005, p. 24) declara: “a reciclagem de um conceito é algo que pode acontecer ao longo dos tempos. Significa dizer que um conceito, depois de algum tempo, precisa ser repensado, revisado, algumas vezes ampliado e, em alguns casos, esquecido”, e é isso que podemos constatar com a evolução da CG.

A evolução da CG foi classificada em quatro estágios segundo o *International Federation of Accountants* – (IFAC 1998). Em cada estágio podemos observar uma mudança no foco da disciplina. No primeiro estágio, o foco principal é a determinação de custos e o controle financeiro. No segundo estágio, o foco é voltado na informação para planejamento e controle empresarial. Já no terceiro estágio, a atenção foi voltada para a redução de desperdícios dos recursos. E no quarto estágio, que perdura até os dias atuais, o foco é a criação de valor pelo uso eficaz de recursos (IFAC, 1998).

2.2 – Práticas de Contabilidade Gerencial

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), as práticas gerenciais podem ser classificadas nos quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial conforme Quadro 1 a seguir:

Quadro 1- Práticas de Contabilidade Gerencial

<p style="text-align: center;">Estágio I Determinação dos custos e controle financeiro</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento para controle de custos; • Medidas Financeiras; • Utilização do orçamento flexível; • Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção; • Avaliação de grandes investimentos no período de retorno e/ ou retorno contábil
<p style="text-align: center;">Estágio II Provisão de informação para planejamento e controle gerencial</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços. • Análise de lucratividade por serviços. • Orçamento para planejamento. • A separação entre os custos fixos e variáveis. • Previsão de Longo Prazo. • Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção. • Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado. • Análise baseadas em orçamento. • Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos. • Uso (análise através de regressão ou curvas de aprendizagem técnica). • Modelos de Controle de Estoques • Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).
	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento baseado em atividades. • Método de custeio baseado em atividades.

<p style="text-align: center;">Estágio III Redução de desperdícios de recursos do negócio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos. • Utilização de orçamento base-zero. • Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital. • Utilização de análises probabilística ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital. • Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.
<p style="text-align: center;">Estágio IV Criação de valor por meio do uso eficaz de recursos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análise das forças e fraquezas da concorrência. • Medidas não financeiras relacionadas aos clientes. • Análises de lucratividade por cliente. • Análise dos segmentos de serviços/produtos. • Retorno sobre os valores investidos. • Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões). • Análise de valor para os acionistas. • Análise da posição competitiva. • Avaliação de grandes investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentados e comunicados. • Análise da cadeia de valor. • Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital, em grandes investimentos. • Metodologia do custo-alvo. • Avaliação de desempenho com base no lucro residual. • Benchmarking.

Fonte: Abdel-Kader e Luther (2006)

O estudo de Abdel-Kader e Luther (2006), conforme quadro a cima nos permitem identificar em que estágio de evolução da Contabilidade Gerencial encontra-se cada prática gerencial.

2.3 Estudos sobre práticas de Contabilidade Gerencial em meios de hospedagem.

Tanto na área do turismo como na área contábil, estudos sobre a Contabilidade Gerencial vêm sendo realizados. Estudos sobre os estágios de CG apontam que as práticas consideradas tradicionais são as mais utilizadas, ou seja, primeiro e segundo estágio.

Na pesquisa realizada por Lunkes et al (2017) em empresas hoteleiras da grande Florianópolis em Santa Catarina, fica evidente a preferência dos gestores pelas práticas tradicionais de CG, com ênfase na determinação do custo e controle de finanças e provisão de informações para planejamento e controle gerencial.

Pavlatos e Paggios (2009) em um estudo realizado nos principais hotéis da Grécia, identificaram que no geral, as técnicas tradicionais de Contabilidade Gerencial foram mais adotadas do que ferramentas mais recentes, porém, muitos hotéis pretendiam dar maior ênfase no futuro à técnicas desenvolvidas mais recentemente, em particular às técnicas de custeio baseadas em atividades, *balanced scorecard* e *benchmarking*.

Lima et al (2009), aponta que a principal função da Contabilidade Gerencial em empresas hoteleiras é o controle de gestão. Neste estudo destacam-se as técnicas tradicionais como sendo as mais utilizadas pelas empresas do oeste de Portugal e que as técnicas modernas são pouco utilizadas ou não são utilizadas.

Em estudos similares como o de Hartz et al (2018), que analisa as práticas de CG em uma empresa industrial de grande porte, constata-se que as técnicas tradicionais são as mais usuais, com destaque para o custo padrão, em quanto que as técnicas contemporâneas são pouco citadas.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa, caracteriza-se como descritiva quanto o seu objetivo, visto que, tem como finalidade identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos meios de hospedagem da cidade de Manaus, com cadastros ativos no Ministério do Turismo. Quanto à abordagem, é classificada como qualitativa, por fazer análise descritiva dos resultados. Quanto aos procedimentos, classifica-se como um levantamento, realizado por meio da aplicação de um questionário.

A população desse estudo é composta de 104 meios de hospedagem com cadastros ativos no Cadastur. Inicialmente, a pesquisa seria baseada nos hotéis associados à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis - ABIH, porém, após inúmeros contatos via telefone, mensagens e e-mails com o presidente da associação não obtivemos retorno. Assim sendo, utilizamos como fonte para esta pesquisa o Ministério do Turismo através do Cadastur.

Primeiramente, entrou-se em contato via telefone, ocasião em que foram expostos a natureza e o objetivo da pesquisa, bem como foram convidados a responder o questionário encaminhado por e-mail e disponibilizado por meio da plataforma Google Docs. Da população inicial de hotéis foram obtidos 12 questionários devidamente respondidos, entre o período de 29/05/2019 a 18/06/2019.

O questionário foi respondido por pessoas de diversas áreas da administração do hotel. O instrumento da pesquisa constitui-se de 23 questões, baseadas no estudo de Pavlatos e Paggios (2009) e Lunkes et al (2017), no qual os entrevistados foram solicitados a indicar quais práticas de contabilidade gerencial tem adotado e em seguida, listar os benefícios obtidos ao longo dos últimos três anos. Os entrevistados também foram convidados a indicar o grau de benefício que esperam obter em relação a prática utilizada nos próximos três anos.

As escalas utilizadas foram de 1 a 3 pontos, sendo o grau 1 da escala, para baixo benefício, o grau 2 para médio benefício, o grau 3 para um alto benefício, em relação aos três últimos anos e os próximos três anos. Os dados foram analisados a partir de uma análise descritiva das informações obtidas pelo questionário, com auxílio do software Excel.

4 Descrição e análise de dados

Nesta seção, apresenta-se a descrição do perfil das empresas respondentes, a análise descritiva dos dados obtidos para as práticas de CG adotados por hotéis da cidade de Manaus no Amazonas, Brasil. Assim, como o grau de benefícios passados e futuros das práticas de contabilidade gerencial, nos últimos e nos próximos 3 anos.

4.1 Perfil dos meios de hospedagem

Na Tabela 1 a seguir, apresenta-se o perfil das 12 empresas participantes da pesquisa em relação à categoria, número de leitos, gestão da empresa e tipo de hotel.

Tabela 1 – Perfil dos meios de hospedagem

Categoria	Quantidade	Percentual
2 estrelas	2	17%
3 estrelas	6	50%
4 estrelas	1	8%
Sem classificação	3	25%
Nº de Leitos	Quantidade	Percentual
até 100	5	42%
de 101 a 200	3	25%
de 201 a 300	3	25%
mais de 300	1	8%
Classificação do Meio de Hospedagem	Quantidade	Percentual
Hotel	9	75%
Hostel	2	17%
Flat/Apart-Hotel	1	8%
Gestão da empresa	Quantidade	Percentual
Empresa privada	7	58%
Membro de rede nacional	1	8%
Membro de rede multinacional	4	33%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que 50% dos meios de hospedagem possuem classificação 3 estrelas, 42% possuem até 100 leitos, e que mais da metade são hotéis urbanos e empresas privadas, ou seja, não pertencem a redes nacionais ou multinacionais).

4.2 Resultado da adoção das práticas de Contabilidade Gerencial

Nesta seção iremos observar quais são as práticas de CG que são mais adotadas pelas empresas hoteleiras. Na Tabela 2 a seguir, veremos as técnicas de custeio mais utilizadas.

Tabela 2 - Método de custeio

Item	Quantidade	Percentual
Custeio Padrão	3	25%
Custeio por Absorção	2	17%
Custeio Variável	6	50%
Métodos Próprios de rateio	1	8%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que 50% dos meios de hospedagem adotam o custeio variável, e que nenhum deles utiliza métodos modernos de CG. Na Tabela 3, apresenta-se as práticas de orçamento mais comuns entre as empresas hoteleiras.

Tabela 3 - Práticas de orçamento

Item	Quantidade	Percentual
Orçamento Base Zero	1	8%
Orçamento Baseado em atividades	8	67%
Orçamento Flexível	2	17%
Orçamento a Longo Prazo	1	8%
Planejamento Anual	12	100%
Coordenar as diversas áreas da organização	5	42%
Controle de custos	7	58%
Avaliar o desempenho dos gestores	1	8%

Fonte: dados da pesquisa

Em relação às práticas de orçamento podemos notar que as empresas pesquisadas, em sua maioria (67%) utilizam o orçamento baseado em atividades, classificado no estágio 3, sendo, portanto, uma prática moderna de contabilidade. Sendo que 100% das empresas utilizam-se do orçamento para planejamento anual, 58% para controle de custos e 42% para coordenar diversas áreas da organização. Esses dados são correspondentes com o estudo de Pavlatos e Paggios (2009) onde as empresas utilizam o orçamento com essa mesma finalidade. A seguir, a Tabela 4 apresenta as medidas de avaliação de desempenho adotadas pelas empresas.

Tabela 4 - Método de avaliação de desempenho

Item	Quantidade	Percentual
Medidas de rentabilidade	8	67%
DRE e EBTDA	1	8%
ROI	2	17%
EVA	1	8%
Retorno sobre vendas	2	17%

Fonte: dados da pesquisa

Constata-se que para avaliar seu desempenho, as empresas utilizam em sua maioria, medidas de rentabilidade (67%), classificadas no primeiro estágio evolutivo de contabilidade sendo assim uma prática tradicional. No entanto, 17% utilizam o Retorno sobre Investimento (ROI), que é considerada uma prática moderna de CG apontando para uma possível mudança nas práticas hoteleiras. A seguir, a Tabela 5 demonstra o tipo de análise utilizada pelos meios de hospedagem para a tomada de decisões.

Tabela 5 - Tipo de análise utilizada para tomada de decisão

Item	Quantidade	Percentual
Rentabilidade do cliente	2	17%
Rentabilidade do Produto	9	75%
Análise de SWOT	1	8%
Rentabilidade x indicadores quantitativos	1	8%

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que 75% das empresas utilizam a análise de rentabilidade do produto, seguida da análise de rentabilidade do cliente com 17%, mostrando a grande preocupação dos gestores pela lucratividade e ocupação dos leitos. Dados esses, congruentes com os dados apresentados por Pavlatos e Paggios (2009), onde 94,1% dos hotéis da Grécia utilizam também a análise de rentabilidade do produto como forma de análise para tomada de decisão.

Apesar de a análise de rentabilidade do cliente ainda se pouco utilizada, isso já nos mostra que há alguma intenção por parte das empresas em adotar as técnicas contemporâneas de CG. A Tabela 6, a seguir, apresenta os tipos de análise estratégica utilizadas pelas empresas.

Tabela 6 - Tipo de análise estratégica utilizada

Item	Quantidade	Percentual
Posição dos concorrentes	3	25%
Pontos fortes e fracos dos concorrentes	4	33%
Gestão baseada em atividades	5	42%
Previsão de longo alcance	1	8%

Fonte: dados da pesquisa

A principal forma de análise pelas empresas é gestão baseada em atividades (42%), seguido de análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes (33%) e análise da posição dos concorrentes (25%). Nesse aspecto podemos notar que as empresas já adotam práticas modernas de CG. A Tabela 7 a seguir, demonstra como os gestores avaliam o benefício das práticas de Contabilidade Gerencial adotadas nos últimos três anos, e a previsão de benefício para os próximos três anos.

Tabela 7 - Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas

Item	Quantidade			Percentual			Quantidade			Percentual		
	Últimos 3 anos			Últimos 3 anos			Próximos 3 anos			Próximos 3 anos		
	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto
Custeio Padrão	0	1	2	0%	8%	17%	0	2	1	0%	17%	8%
Custeio Por												
Absorção	2	0	0	17%	0%	0%	0	1	1	0%	8%	8%
Custeio Variável	1	3	2	8%	25%	17%	0	3	3	0%	25%	25%
Métodos Próprios	0	0	1	0%	0%	8%	0	0	1	0%	0%	8%

Fonte: dados da pesquisa.

Pode-se observar que as empresas avaliam com alto grau de benefício, tanto nos últimos três anos quanto nos próximos três anos, o método de custeio variável. Já o método de custeio por absorção, que não teve boa avaliação para os anos passados, tem expectativas de melhora para o futuro. Na Tabela 8, a seguir, apresentam-se as avaliações para as práticas de orçamento.

Tabela 8 - Práticas de orçamento

Item	Quantidade			Percentual			Quantidade			Percentual		
	Últimos 3 anos			Últimos 3 anos			Próximos 3 anos			Próximos 3 anos		
	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto
Orçamento Base												
Zero	0	1	0	0%	8%	0%	0	1	0	0%	8%	0%
Orçamento baseado em atividades	2	1	5	17%	8%	42%	0	2	6	0%	17%	50%
Orçamento Flexível	1	0	1	8%	0%	8%	1	0	1	8%	0%	8%
Orçamento a longo prazo	0	1	0	0%	8%	0%	0	1	0	0%	8%	0%
Planejamento anual	1	5	6	8%	42%	50%	0	5	7	0%	42%	58%
Coordenar as diversas áreas da organização	0	2	3	0%	17%	25%	0	1	4	0%	8%	33%
Controle de custos	0	3	4	0%	25%	33%	0	2	5	0%	17%	42%

Avaliar o desempenho dos gestores	0	0	1	0%	0%	8%	0	0	1	0%	0%	8%
-----------------------------------	---	---	---	----	----	----	---	---	---	----	----	----

Fonte: dados da pesquisa

Com relação as práticas de orçamento as empresas avaliam com alto grau de benefício, tanto passado como futuro, as técnicas tradicionais como planejamento anual e controle de custos. Mas podemos observar também que a prática do orçamento baseado em atividades também é bem avaliada (42%) e com expectativas de maiores benefícios para os próximos anos (48%). Na Tabela 9, é apresentada a avaliação dos métodos de avaliação de desempenho.

Tabela 9 - Método de avaliação de desempenho

Item	Quantidade			Percentual			Quantidade			Percentual		
	Últimos 3 anos			Últimos 3 anos			Próximos 3 anos			Próximos 3 anos		
	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto
Medidas de rentabilidade DRE e EBTDA	1	5	3	8%	42%	25%	0	5	4	0%	42%	33%
ROI	0	0	2	0%	0%	17%	0	0	2	0%	0%	17%
EVA	0	0	1	0%	0%	8%	0	0	1	0%	0%	8%
Retorno sobre vendas	1	0	0	8%	0%	0%	0	0	1	0%	0%	8%

Fonte: dado da pesquisa

Desta tabela, podemos destacar que as medidas de rentabilidade, as quais são mais utilizadas, tem avaliação mediana tanto nos últimos anos, quanto para os anos seguintes. A Tabela 10 apresenta a avaliação dos tipos de análise utilizadas para tomada de decisões.

Tabela 10 - Tipo de Análise para tomada de decisão

Item	Quantidade			Percentual			Quantidade			Percentual		
	Últimos 3 anos			Últimos 3 anos			Próximos 3 anos			Próximos 3 anos		
	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto
Rentabilidade do cliente	0	1	1	0%	8%	8%	0	1	1	0%	8%	8%
Rentabilidade do Produto	2	4	3	17%	33%	25%	0	4	5	0%	33%	42%
Análise de SWOT	0	0	1	0%	0%	8%	0	0	1	0%	0%	8%
Rentabilidade x indicadores quantitativos	0	0	1	0%	0%	8%	0	0	1	0%	0%	8%

Fonte: dado da pesquisa

A avaliação de rentabilidade do produto como medida de análise estratégica tem melhor avaliação entre os respondentes tanto nos últimos 3 anos quanto nos próximos 3 anos. No entanto, espera-se que nos próximos três anos o benefício seja maior. A Tabela 11 apresenta a avaliação quanto ao tipo de análise estratégica.

Tabela 11 - Tipo de análise estratégica

Item	Quantidade			Percentual			Quantidade			Percentual		
	Últimos 3 anos			Últimos 3 anos			Próximos 3 anos			Próximos 3 anos		

	Baixo	Médio	Alto									
Posição dos concorrentes	0	1	2	0%	8%	17%	0	1	2	0%	8%	17%
Pontos fortes e fracos dos concorrentes	0	2	2	0%	17%	17%	0	1	3	0%	8%	25%
Gestão baseada em atividades	1	2	2	8%	17%	17%	0	2	3	0%	17%	25%
Previsão de longo alcance	1	0	0	8%	0%	0%	0	1	0	0%	8%	0%

Fonte: dado da pesquisa

Na análise estratégica, três pontos podem ser destacados: análise da posição dos concorrentes, análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes e gestão baseada em atividades, com expectativa de crescimento para estes dois últimos.

5 Conclusões

A Contabilidade de Gestão, assim com as outras áreas, ao longo dos anos sofreu diversas modificações e adaptações de modo a atender as necessidades das empresas, sejam elas hoteleira ou não. No entanto 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).

O objetivo deste estudo foi analisar as técnicas de CG adotadas pelos meios de hospedagem da cidade de Manaus no Amazonas.

Os resultados apontam que as empresas hoteleiras ainda se utilizam majoritariamente de práticas de custeio tradicionais, como o custeio variável e custeio padrão. Foi possível observar também que nenhuma das empresas pesquisadas utiliza o custeio baseado em atividades. Essas práticas são comuns nas empresas hoteleiras conforme destacado em estudos semelhantes.

Diferentemente das práticas de custeio, o estudo mostra que, as empresas hoteleiras tem experimentado práticas modernas de CG, como o orçamento baseado em atividades. Isso pode apontar uma possível mudança nas práticas hoteleiras, visto que os estudos anteriores apontavam para o uso de práticas tradicionais.

Em relação ao método de avaliação de desempenho, destaca-se a preferência dos gestores pela utilização de medidas financeiras. No entanto também tem destaque a utilização da análise com base no Retorno sobre o investimento. A utilização de técnicas tradicionais também é observada na análise para tomada de decisão onde 75% dos empreendimentos utilizam como base para análise a rentabilidade do produto. Já na análise estratégica, as práticas modernas ganham destaque com a utilização da gestão baseada em atividades e análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.

Este estudo proporcionou identificar que a Contabilidade Gerencial, apesar de estar presente nas empresas hoteleiras, ainda se restringe a utilizar as práticas consideradas tradicionais, ou seja, primeiro e segundo estágio. Apesar disso, é possível observar também que algumas empresas já adotam algumas práticas modernas como o orçamento baseado em atividades, análise com base na rentabilidade do produto e gestão baseada em atividades apontando para uma possível mudança nesse cenário.

A partir deste estudo sugere-se pesquisas qualitativas com o objetivo de identificar se os gestores desses tipos de empreendimentos têm conhecimento sobre o significado de cada umas das práticas de Contabilidade Gerencial, como funcionam e a importância de implementar práticas modernas à gestão da empresa.

Referências

ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. **IFAC's conception of the evolution of management accounting**. *Advances in management accounting*, 2006, vol. 15, p. 229-247.

ATKINSON, ANTHONY A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, **Lei nº 11.771, de 17 DE Setembro de 2008**. Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências.

EMBRATUR. **Turismo sustentável**. Disponível em: http://www.embratur.gov.br/piembratur-new/opencms/salaImprensa/artigos/arquivos/Turismo_Sustentavel_.html . Acesso em: 20 de junho de 2019.

FREZATTI, F. **Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study**. *Brazilian Administration Review*, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan/Jun, 2005

Hartz, L. J., SOUZA, M. A., & MACHADO, D. G. **Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por empresa industrial gaúcha de grande porte**, 2018.

IFAC. **International Federation of Accountants**.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA SANTOS, L., GOMES, C., FARIA, A.R., LUNKES, R.J., MALHEIROS, C., ROSA, F.S., NUNES, C. **Contabilidade de Gestão Hoteleira**. Cacém (Portugal): ATF, 2016

LUNKES, R.J. **Informações de Custos: um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis – SC**. *Turismo em Análise*, v.20, n.2, p. 345-368, 2009.

LUNKES, R. J., COSTA, C. H., & BORTOLUZZI, D. A. **Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras**. *Congresso Brasileiro de Custos*. 2017.

MINISTÉRIO DO TURISMO. **Brasil é o melhor país para se aventurar**. Disponível: <http://www.turismo.gov.br/ultimas-noticias/10726-brasil-%C3%A9-o-melhor-pa%C3%ADs-para-se-aventurar.html>. Acesso em Junho de 20 de 2019

MINISTÉRIO DO TURISMO. **Cresce a participação do turismo no PIB nacional**. disponível em: <http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/12461-cresce-a-participa%C3%A7%C3%A3o-do-turismo-no-pib-nacional.html>

MINISTÉRIO DO TURISMO. **Dia do hoteleiro homenageia profissionais de hospitalidade do turismo**. Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/ultimas-noticias/12118-dia-do->

hoteleiro-homenageia-profissionais-de-hospitalidade-do-turismo.html . Acesso em: 23 de junho de 2019

MINISTÉRIO DO TURISMO. **Dia da Amazônia reflete a importância do bioma para o turismo.** Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/ultimas-noticias/11871-dia-da-amaz%C3%B4nia-reflete-import%C3%A2ncia-do-bioma-para-o-turismo.html> . Acesso em: 23 de junho de 2019

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. **Management accounting practices in the Greek hospitality industry.** Managerial Auditing Journal, 2009, Vol. 24 No. 1, pp. 81-98.