



Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo nas cidades de São Paulo - SP, Rio de Janeiro - RJ e Salvador - BA

Manoela Quint dos Santos Zanini
UFSC
manoelaqsz@hotmail.com

Mauricio Mello Codesso
UFSC
mmcodesso@gmail.com

Ricardo Suave
USP
ricardosuave@outlook.com

Hugo de Moraes Pinto
UFSC
mestrehugopinto@hotmail.com

Resumo

O setor turístico representa importante papel na economia brasileira, e recebe centenas de milhares de turistas estrangeiros todos os anos. De forma que os hotéis exercem papel de destaque nessa atividade, o presente estudo tem como objetivo fornecer evidências sobre as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras nas cidades de São Paulo(SP), Rio de Janeiro(RJ) e Salvador(BA). Uma pesquisa empírica para atingir este objetivo foi realizada com os hotéis associados à ABIH-SC (Associação Brasileira da Indústria Hoteleira), sendo a população inicial formada por 203 hotéis, primeiramente os hotéis foram contatos por telefone e foram levantados dados sobre a caracterização dos hotéis, após essa etapa foi enviado questionário por meio da plataforma *Google Docs*. A partir desta população inicial foram selecionados os hotéis que possuem orçamento formal. 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 ainda quais as bases para a elaboração do orçamento e aspectos relacionados às etapas de execução e controle, bem como suas finalidades.

Palavras-chave: Orçamento. Planejamento. Hotel. Turismo. Brasil



1 Introdução

O orçamento é um dos sistemas de planejamento e controle mais antigo adotado pelas empresas (Otley, 1994; Davila & Foster, 2005 e 2007; Sandino, 2007; King, Clarkson & Wallace, 2010). Além disto, continua sendo um dos instrumentos fundamentais e amplamente utilizado pelas organizações na gestão das operações (Szychta, 2002; Abdel-kader & Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan et al., 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren & Stensaker, 2011; Uyar & Bilgin, 2011). O sistema orçamentário é um dos mecanismos mais utilizados pelos gestores para controlar os custos e melhorar o desempenho (King, Clarkson & 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 as práticas de orçamento sejam estudadas na literatura (Schmidgall et al., 1996; Schmidgall & Defranco, 1998; Jones, 1998; Jones, 2008; Subramaniam et al., 2002; Winata & Mia, 2005; Yuen, 2006; Pavlatos & Paggios, 2009; Steed & Gu, 2009; Uyar & Bilgin, 2011; e Castro et al., 2012), precisam ser pesquisados de forma mais ampla, visando identificar e discutir práticas e processos mais eficientes em diferentes setores da economia.

Um setor que passou a ser destaque em diversas regiões do Brasil é o turismo. Esse setor, e em particular com a contribuição das empresas hoteleiras, trata-se de um setor importante para a economia de muitos países. No Brasil, o turismo representa aproximadamente 5% do PIB (Produto Interno Bruto).

Dessa forma, o presente trabalho possui como objetivo explorar as práticas orçamentárias em empresas hoteleiras nas cidades de São Paulo(SP), Rio de Janeiro(RJ) e Salvador(BA). Justifica-se o trabalho ao visa contribuir 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, poderá permitir explorar aspectos ainda não incorporados pelas empresas hoteleiras brasileiras. Em termos de implicações práticas, o estudo busca auxiliar os gestores das empresas na escolha de métodos adequados, visando tomar a melhor decisão de investimento.

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 & Defranco, 1998; Steed & 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 & Mia, 2005); China (Yuen, 2006), Grécia (Pavlatos & Paggios, 2009), Turquia (Uyar & Bilgin, 2011) e Brasil (Castro et al., 2012). A Tabela 1 mostra as principais práticas 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 práticas relacionadas à avaliação do processo de execução, objetivos e finalidades, informações utilizadas e aspectos comportamentais. Já em relação à avaliação de desempenho análises sobre a utilização de *benchmarking*, 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 disso, 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.

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

Primeiramente, foi realizada uma consulta nos periódicos utilizando as seguintes coleções: OneFile (GALE) (278), SciVerseScienceDirect (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 às práticas de orçamento em empresas hoteleiras. Os artigos selecionados formam a base do referencial teórico.

3.2 Procedimento para aplicação do questionário



O questionário foi adaptado da pesquisa de Codesso, Lunkes, Suave (2013) que foi desenvolvido a partir das principais características apontadas na revisão de literatura (Schmidgall & Ninemeier, 1986, 1987 e 1989; Schmidgall et al., 1996; Schmidgall & Defranco, 1998; Jones, 1998, 2008a e 2008b; Subramaniam et al., 2002; Winata & Mia, 2005; Yuen, 2006 e 2007; Pavlatos & Paggios, 2009; Steed & Gu, 2009; Uyar & Bilgin, 2011; Castro et al., 2012).

A aplicação do questionário foi realizada em duas etapas: a primeira envolveu a caracterização dos hotéis, 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 das cidades de São Paulo, Rio de Janeiro e Salvador, associadas à ABIH (Associação Brasileira da Indústria de Hotéis), totalizando 203 instituições, de modo que 45 são de São Paulo, 104 são da cidade do Rio de Janeiro e 54 são de Salvador. As cidades objeto de estudo, segundo dados do IBGE, são as mais populosas do Brasil (11.253.503 milhões; 6.320.446 milhões e; 2.675.656 milhões de habitantes, respectivamente), e segundo o Instituto Brasileiro de Turismo (EMBRATUR, 2012) estão identificadas entre as 5 cidades brasileiras que receberam o maior número de turistas estrangeiros no ano de 2011.

A identificação dos hotéis deu-se primeiramente por contato telefônico. Caso as instituições estivessem dispostas a participar com a pesquisa, o questionário era enviado via e-mail para os responsáveis pela gestão. Aos hotéis que dispuseram e-mail para a pesquisa, o total de 151, era solicitado informações acerca das práticas de orçamento.

Atingiu-se o número de 12 questionários respondidos, dentre os quais, 8 aplicam processos de orçamento.

4 Resultados do estudo

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

4.1 Caracterização dos Hotéis

Mediante aplicação dos questionários, verificaram-se quais características compreendem os hotéis das cidades do Rio de Janeiro, São Paulo e Salvador, conforme Tabela 1.

Dentre os hotéis pesquisados, dois terços estão em funcionamento de 2 a 24 anos, e apenas um terço tem funcionamento a mais de 25 anos.

Apurou-se que 33% das empresas hoteleiras pertencem a categoria econômica de 4 estrelas, 25% estão classificadas com 5 estrelas e 17% estão na categoria 3 estrelas. Verificou-se também que quase a totalidade das organizações são empresas privadas e utilizam a denominação hotel.



Tabela 1 - Informações acerca dos hotéis do Rio de Janeiro, São Paulo e Salvador.

| Qual a categoria da organização? | | | | | | | |
|--|--|-------------------------|--|-------------------------|--------|----------------------------|-------|
| 3 estrelas | | 4 estrelas | | 5 estrelas | Outros | | |
| 17% | | 33% | | 25% | 25% | | |
| Denominação utilizada pelos hotéis | | | | | | | |
| Hotel | | Pousada | | Apart-hotel | | | |
| 92% | | 8% | | 0% | | | |
| Flat | | Resort | | Residencial | | | |
| 0% | | 0% | | 0% | | | |
| Qual status da organização? | | | | | | | |
| Empresa privada | | Membro de rede | | Outros | | | |
| 83% | | 17% | | 0% | | | |
| Qual o número de quartos (habitações)? | | | | | | | |
| Até 100 quartos | | Entre 100 e 300 quartos | | Mais de 300 quartos | | Outros | |
| 55% | | 27% | | 18% | | 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 | |
| 17% | | 42% | | 42% | | 0% | |
| Qual o total de empregados temporários do hotel? | | | | | | | |
| Até 19 empreg. | | De 20 a 99 empreg. | | De 100 a 499 empreg. | | A partir de 500empreg. | Outro |
| 73% | | 18% | | 9% | | 0% | 0% |
| Qual o tempo de funcionamento do hotel? | | | | | | | |
| De 2 a 24 anos | | | | De 25 a 74 anos | | | |
| 64% | | | | 36% | | | |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

O quadro de funcionários é composto de 20 a 99 empregados por 42% da amostra, o mesmo percentual se aplica para hotéis com 100 a 499 empregados e, com até 19 empregados permanentes no hotel, a amostra é representada por 17%. Além disso, 73% dos hotéis possuem até 19 empregados trabalhando temporariamente.

Quanto às instalações, metade da amostra possui até 100 quartos disponíveis, enquanto 18% dos hotéis têm disposição de mais de 300 quartos para recebimento de hóspedes, informações estas que corroboram com a média de 100 funcionários permanentes nos hotéis e com a quantidade de leitos disponíveis, de 150 a 300 leitos pela grande maioria, conforme Tabela 2.

Através da Tabela 2, pode-se também visualizar a taxa média de ocupação dos hotéis, que compreende predominantemente 55% a 60% em 5 hotéis da amostra, 80% a 95% de ocupação em 4 hotéis e 65% a 75% em 2 dos hotéis.



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% |
| 4 | 2 | 5 |
| 45% a 50% | 35% a 40% | 20% a 30% |
| 1 | 0 | 0 |
| Quantidade de leitos nos hotéis | | |
| 12 a 40 leitos | 40 a 80 leitos | 80 a 150 leitos |
| 2 | 2 | 1 |
| 150 a 300 leitos | 300 a 900 leitos | Acima de 2680 leitos |
| 5 | 2 | 0 |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

Posteriormente às questões características dos hotéis, o questionário aplicado abrangia a pergunta quanto à utilização de um processo formal de orçamento, considerando as opções “sim” e “não”. Em resposta afirmativa, 65% dos hotéis possuem processo de orçamento, revelando que 35% afirmam não utilizar processo formal de orçamento, resultados estes que sustentam estudos realizados nos Estados Unidos (Schmidgall & Defranco, 1998; Steed & Gu, 2009) e na Grécia (Pavlatos & Paggios, 2009), constatando que o orçamento é abrangente nas organizações.

4.2 Planejamento do orçamento

Com base nos questionários respondidos afirmativamente quanto à utilização de um processo formal de orçamento, têm-se os resultados quanto ao planejamento orçamentário, conforme Tabela 3.

Como parte importante do planejamento orçamentário nas cidades de São Paulo, Rio de Janeiro e Salvador, 67% dos hotéis utilizam o manual do orçamento, e 75% possuem um Comitê específico para tal função. Uyar e Bilgin (2011), igualmente comprovaram que tanto a comissão quanto o manual de orçamento são comuns em hotéis na Turquia. Divergindo disso, Codesso, Lunkes e Suave (2013) afirmam que na cidade Catarinense de Balneário Camburiú, a prática de criar um Comitê de orçamento não é considerada comum.

Constatou-se que o tempo utilizado para revisão do orçamento é curto, menos de 40 horas para 43% dos hotéis, enquanto que para as outras instituições são necessárias de 81 para mais de 120 horas de revisão.

Tabela 3 - Características do processo orçamentário

| O hotel utiliza “manual de orçamento” para a elaboração do processo orçamentário? | | | |
|---|------------------|-------------------|-------------------|
| Sim | | Não | |
| 67% | | 33% | |
| O hotel possui Comitê de orçamento? | | | |
| Sim | | Não | |
| 75% | | 25% | |
| Quantas horas são necessárias para preparar e revisar o orçamento? | | | |
| Menos de 40 | De 41 a 80 horas | De 81 a 120 horas | Mais de 120 horas |



| | | | | |
|---|--|--|---------------------|--------|
| horas | | | | |
| 43% | - | 29% | 29% | |
| Como o processo orçamentário é elaborado? | | | | |
| Bottom-up (elaborados pelos centros operacionais) | Top-down (elaborado pela alta administração) | Combinação/Participativa (elaboração conjunta) | Outros | |
| 29% | 43% | 29% | - | |
| Para qual horizonte de tempo é elaborado o orçamento? | | | | |
| 1 mês | 3 meses | 6 meses | 1 ano | Outros |
| 17% | 17% | - | 67% | - |
| O orçamento sofre algum tipo de revisão dentro deste período? | | | | |
| Mensalmente | Trimestralmente | Semestralmente | Outros | |
| 17% | 33% | 50% | - | |
| Qual a periodicidade dos relatórios orçamentários? | | | | |
| Mensal | Semestral | Anual | Outros | |
| 29% | 29% | 29% | 14% | |
| O hotel faz alterações decorrentes do volume – orçamento flexível? | | | | |
| Sim | | Não | | |
| 43% | | 57% | | |
| Qual o programa (software) ou tecnologia utilizada pelo hotel na elaboração do processo orçamentário? | | | | |
| Excel Microsoft | Internet corporativa | Excel Microsoft e outro programa | Outros | |
| 29% | 14% | 43% | 14% | |
| O hotel elabora e pratica o planejamento estratégico? | | | | |
| Elabora e aplica | Elabora mas não aplica | Não elabora | | |
| 71% | - | 29% | | |
| Se sim, qual o horizonte de planejamento estratégico? | | | | |
| 1 ano | 3 anos | 5 anos | Mais de 5 anos | Outros |
| 60% | - | 20% | - | - |
| Qual método ou tipo de orçamento o hotel utiliza? | | | | |
| Orçamento empresarial | Orçamento flexível | Orçamento contínuo | Orçamento base zero | Outros |
| 33% | 17% | 17% | 17% | 17% |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

O processo de elaboração do orçamento nas empresas hoteleiras é, com 43% da amostra, executado pela alta administração (top-down), com 29% bottom-up e também com 29% combinação/participativa. Semelhante a isso, Jones (2008), em pesquisa no Reino Unido, concluiu que nenhuma das abordagens foi realmente predominante.

A despeito dos resultados, estudos realizados nos Estados Unidos, Escandinávia e Brasil, afirmam que o processo mais utilizado é o bottom-up (Schmidgall & Ninemeier, 1987; Schmidgall et al, 1996; Codesso, Lunkes & Suave, 2013). Com uma visão diferente a respeito dos Estados Unidos, Steed e Gu (2009) apontam a combinação/participativa como a mais utilizada, assim como Uyar e Bilgin (2011) observaram em estudos nos hotéis da Turquia.



Condizente com Schmidgall e DeFranco (1998), nos Estados Unidos, Jones (1998), no Reino Unido, Uyar e Bilgin (2011) na Turquia, a projeção para o orçamento é preponderante nos hotéis brasileiros para um período de um ano. Quanto à revisão dentro deste período, 50% realizam semestralmente, 33% trimestralmente e 17% revisam o orçamento mensalmente. Uyar e Bilgin (2011) e Jones (1998 e 2008) exploram este assunto na Turquia e no Reino Unido e é observado que as revisões são prevalecentes trimestrais e na maioria dos casos com base mensal ou trimestral.

4.3 Execução do orçamento

A despeito dos resultados da execução orçamentária, a Tabela 4 apresenta a avaliação dos gestores hoteleiros. Quanto à divulgação, 43% dos respondentes consideram o orçamento um segredo da alta direção, contrastando com 29% que discordam totalmente da afirmação.

As empresas concordam que uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário como também que um bom fluxo de informações fica disponível para o orçamento. Observou-se também que os gestores encontram dificuldade para conseguir coordenação entre os departamentos.

Tabela 4: Resultados da execução do orçamento

| EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO | Discordo Totalmente | Discordo Parcialmente | Indiferente | Concordo Parcialmente | Concordo Totalmente |
|--|---------------------|-----------------------|-------------|-----------------------|---------------------|
| Orçamento é considerado um segredo da alta direção | 29% | 0% | 14% | 43% | 14% |
| Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário | 14% | 0% | 14% | 14% | 58% |
| Bom fluxo de informações está disponível para o orçamento | 0% | 14% | 14% | 14% | 58% |
| Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente | 0% | 29% | 14% | 14% | 43% |
| Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas à alta direção | 14% | 14% | 29% | 43% | 0% |
| Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos | 0% | 14% | 14% | 43% | 29% |
| Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico | 29% | 0% | 0% | 14% | 57% |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.



No que tange as metas do orçamento, os gestores concordam parcialmente quanto a determinação de estas ocorrerem primeiro nos departamentos e depois submetidas à alta direção, como também inversamente, primeiro pela alta direção e depois coletadas opiniões nos departamentos. Concordam totalmente, 57% dos respondentes, que as metas são frutos de um processo estruturado e alinhado com o planejamento estratégico.

4.4 Avaliação de desempenho

Quanto à avaliação de desempenho, metade das empresas hoteleiras utilizam pontos de referência, grande parte em porcentagem, para avaliar os valores orçados em relação aos reais. O benchmarking é aplicado por 17% dos hotéis e 33% dos entrevistados afirmam não usar pontos de referência na avaliação do orçamento, conforme Tabela 5.

Segundo estudos realizados por Jones (1998 e 2008), o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização é ser o principal indicador de desempenho. Discordando em partes com os resultados dos referidos estudos, os hotéis brasileiros afirmam em sua maioria que o orçamento é um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização, e apenas 29% dos entrevistados concordam com o orçamento ser o principal indicador.

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 | | |
| 17% | | 33% | | 50% | | |
| Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)? | | | | | | |
| Valor monetário | | Porcentagem | | Repetição de uma variação adversa | | |
| 20% | | 80% | | 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 | |
| 29% | | 43% | | | 29% | |
| 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 |
| 100% | 43% | 43% | 43% | 57% | 29% | 0% |
| Quem são os responsáveis pela análise das variações? | | | | | | |
| Alta direção | Gerente do hotel | Chefes de departamento | Comissão de orçamento | Controller | Outros | |
| 43% | 57% | 29% | 0% | 43% | 14% | |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.



Os resultados anteriores são utilizados pela totalidade dos hotéis como principal medida para a avaliação de desempenho. As comparações com os concorrentes também têm significativa aplicação, 57% dos gestores afirmaram sua importância. Ferramentas como Balanced Scorecard, valores orçados e comparações inter-hotéis também são utilizadas, porém com menor indicação.

Schmidgall et al (1996) observou que a análise das variações, a qual possibilita a empresa a aplicar ações corretivas em problemas detectados, é uma das principais práticas adotadas no processo do orçamento.

Na grande maioria dos hotéis pesquisados, a análise das variações é aplicada mensalmente pelos gerentes dos hotéis, e subsequente pelos controllers e pela alta direção.

Assim como estudos realizados por Codesso, Lunkes e Suave () e Schmidgall et al (1996), os hotéis de São Paulo, Rio de Janeiro e Salvador utilizam a análise das variações como principal finalidade de controlar os custos e despesas. A identificação de potenciais problemas, para 71% dos hotéis, e o fornecimento de feedback para o orçamento do próximo período, representado por 57% da amostra, também foram destacados como principais finalidades, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Análise das variações

| A análise da variação acontece: | | | | | |
|---|--|-------------------------------------|--|--|--------|
| Mensalmente | Trimestralment e | Semestralmente | Anualmente | Outros | |
| 57% | 0% | 14% | 29% | 0% | |
| Quais as finalidades da análise das variações do orçamento? | | | | | |
| Avaliar o desempen ho do gerente | Avaliar a capacidade de previsão do gerente | Controlar os custos/desp esas | Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo | Fornecer feedback para o orçamento do próximo período | Outros |
| 14% | 0% | 100% | 71% | 57% | 0% |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

No que tange aos objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento, observou-se que a decisão de preços, maximização dos resultados, o planejamento e controle são, nesta ordem, as principais finalidades das empresas hoteleiras alvos desta pesquisa. Estes dados divergem de estudos realizados nos Estados Unidos e Escandinávia, que revelaram o controle como principal objetivo da realização do orçamento. (Schmidgall et al, 1996; Schmidgall & Defranco, 1998)

Tabela 6 – Objetivos do Orçamento

| Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento são: | Discordo Totalmente | Discordo Parcialmente | Indiferente | Concordo Parcialmente | Concordo Totalmente |
|---|---------------------|-----------------------|-------------|-----------------------|---------------------|
| Previsões de futuro | - | 14% | - | 57% | 29% |
| Maximizar os resultados | - | - | - | 29% | 71% |
| Inserção de novos produtos e serviços na empresa | 14% | - | 14% | 43% | 29% |
| Planificar, controlar e valorar os resultados | - | 14% | - | 14% | 71% |



| | | | | | |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|
| Criar incentivos e recompensas aos empregados | 14% | - | 14% | 29% | 43% |
| Decisões de preço | - | - | - | 29% | 71% |
| Controle | - | - | - | 43% | 57% |
| Auxiliar no planejamento de longo prazo | - | - | 14% | 14% | 71% |
| Coordenar as operações | - | - | - | 43% | 57% |
| Auxiliar no planejamento de curto prazo | - | - | - | 57% | 43% |
| Avaliar o desempenho | - | - | 14% | 43% | 43% |
| Motivar os gerentes | - | - | 29% | 14% | 57% |
| Motivar os empregados | 14% | 14% | - | 29% | 43% |
| Comunicar os planos | - | 14% | 14% | 57% | 14% |

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos questionários.

De maneira geral, pode-se perceber que o orçamento é utilizado como um instrumento imprescindível para o planejamento e controle das organizações hoteleiras. Estudos empíricos, assim como esta presente pesquisa, apontam a ampla utilização do orçamento para estas finalidades.(Abdel-kader e Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan et al., 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren&Stensaker, 2011; Uyar&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 nas cidades de São Paulo(SP), Rio de Janeiro(RJ) e Salvador(BA).Foi possível caracterizar os referidos hotéis, bem como observar o planejamento, execução e o controle do orçamento.

O processo orçamentário mais utilizado é o bottom-up, o que corrobora com os estudos deSchmidgall 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 queainda há uma grande centralização do processo orçamentário na alta direção do hotel.A condução pelo processo bottom-up contribui para a utilização de informações geralmente disponíveis em níveis operacionais.

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-seque 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, de forma a verificar se o orçamento foi aplicado eficientemente conforme o planejado. Tal finalidade na análise de variações concorda com a pesquisa de Schmidgall et al. (1996).

De 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 Umaphy (1987), que segundo o autor são fundamentais na aplicação do processo orçamentário e adotadas por empresas de sucesso. Adicionalmente, destaca-se a importância da junção de subsistemas como o de planejamento, controle e contábil para o alcance dos objetivos estratégicos, ou seja, é mais do que a utilização de práticas sofisticadas de orçamento (Teles, 2011).

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

Abdel-kader, M. & Luther, R. (2006) Management accounting practices in the British drink and food industry, *British Food Journal* 108(5): 336-57.

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

Afonso, M. H. F.; Souza, J. V.; Ensslin, S. R. & Ensslin, L. (2012) Como construir conhecimento sobre o tema de pesquisa? Aplicação do processo Proknow-C na busca de literatura sobre avaliação do desenvolvimento sustentável. *RGSA: Revista de Gestão Social e Ambiental*, v. 5, pp. 47-62.

Araujo, Aneide Oliveira. (2001) Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica. 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Acedido em abril 12, 2013 em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-01032002-115642/>.

Azevedo, R. C.; Ensslin, L.; Lacerda, R. T. O.; França, L. A.; Gonzalez, C. J. I.; Jungles, A. E. & Ensslin, S. R. (2011) Avaliação de desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. *Ambiente Construído*, v. 11, n. 1, pp. 85-104.

Bortoluzzi, S. C.; Ensslin, S. R.; Ensslin, L. & Valmorbida, S. M. I. (2011) Avaliação de desempenho em redes de pequenas e médias empresas: estado da arte para as delimitações postas pelo pesquisador. *R. Eletr. Estrat. Neg.*, v. 4, n. 2, pp. 202-222.



Castro, J.K.; Santos, G.R.; Souza, P. & Lunkes, R.J. (2012) Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: Um Estudo na Cidade de Florianópolis. *Revista Estudos y Perspectivas em Turismo*. Vol.21 (4),

Codesso, M.M.; Lunkes R.J.& Suave, R.(2013) Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: Um Estudo na Cidade de Balneário Camboriu. *Revista Turismo, Visão e Ação*. Vol.15 (2)

Davila, A. & Foster, G. (2005) Management accounting system adoption decisions: evidence and performance implications from early stage/startup companies. *The Accounting Review*. 80 (4), 1039–1068.

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

De Waal, A.; Hermkens-Janssen, M.;& Van DeVen, A.(2011) The evolutionary adoption framework: Explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7 (4), p. 316-336.

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

Ensslin, L.; Giffhorn, E., Ensslin, S. R.; Petri, S. M.& Vianna, W. B. (2010) Avaliação do Desempenho de Empresas Terceirizadas com o Uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão- Construtivista. **Revista Pesquisa Operacional**30(1): 125-152.

Garrison, R.H.; Noreen, E.W.; Brewer, P.C. (2008) *Managerial Accounting*. 12th ed., New York, NY: McGraw-Hill Irwin.

Governodo Estadode Santa Catarina. Acedido em junho 14, 2012 em: <http://www.sc.gov.br/conteudo/santacatarina/roteiros/roteiros/cap11.html>.

Hansen, S. C.; Otley, D. T. & Van Der Stede, W. A. (2003) Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15, pp. 95-116.

Harris, P.(1999) *Profit Planning*. 2nd ed. Oxford: Butterworth-Heinemann.

Hope, J., Fraser, T. & Rosen, C. (2003) Trash the budget. *Optimize*February(2): 24-31.

Horngren, Charles T.; Foster, George & Datar, Srikant M. (2000) *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC.

IBOPE - Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística. Notícias.(2012) Acedido em junho, 14, 2013 em:



<http://www.ibope.com.br/calandraWeb/servlet/CalandraRedirect?temp=5&proj=PortalIBOPE&pub=T&db=cald&comp=Not%EDcias&docid=135D9DEF8182784783257930006ABC08>.

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

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

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

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

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

Lacerda, R. T. O.; Ensslin, L. & Ensslin, S. R. (2011) Contribuições à Gestão Estratégica de Organizações quando Analisados na Visão de seu Desempenho. *GESTÃO. Org-Revista Eletrônica Gestão Organizacional*, v. 2, n. 9.

Lacerda, R. T. O.; Ensslin, L. & Ensslin, S. R. (2012) Uma Análise Bibliométrica da Literatura Sobre Estratégia e Avaliação De Desempenho. *Gestão & Produção*, v. 19, n. 1.

Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010) Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, v. 21, p. 56-75.

Ostergren, K. & Stensaker, I. (2011) Management control without budgets: A field study of "Beyond Budgeting" in practice. *European Accounting Review*, 20(1): 149-181.

Otley, D.T. (1994) Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.

Pavlatos, O. & Paggios, I. (2009) Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Manageria Auditing Journal*, 24 (1), p. 81-98.

Rosa, F. S.; Ensslin, S. R. & Ensslin, L. (2009) Evidenciação Ambiental: Processo Estruturado de Revisão de Literatura sobre Avaliação de Desempenho da Evidenciação Ambiental. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 4.

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



Schmidgall, R. S.; Borchgrevink, C. P. & Zahl-Begnum, O. H. (1996) Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15 (2), p. 189-203.

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

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

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

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

Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T. & Brown, D.A. (2009) An exploratory study of operational reasons to budget, *Accounting and Finance* 49(4): 849-871.

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

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

Szychta, A. (2002) The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises, *Management Accounting Research* 18, pp. 401-418.

Tasca, J. E.; Ensslin, L.; Ensslin, S. R. & Alves, M. B. M. (2010) An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. *Journal of European Industrial Training*, v. 34, N. 7, pp. 631-655.

Teles, João. (2011) Práticas da controladoria em hotéis de grande porte do Sul do Brasil. Florianópolis, SC, 2011. 198 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis.

Umapathy, S. (1987) *Current Budgeting Practices in U.S. Industry: the state of the art*". Quorum Books, New York.

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



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

Winata, L. & Mia, L. (2005) 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.

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

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