

**TENDÊNCIAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NOS ESTABELECIMENTOS
HOTELEIROS DE CABO VERDE**

Edna Sofia Teixeira
Agente de Viagem

Ana Isabel Lopes
Professor (Assistant, Lecturer)
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), Unidade de Investigação, Lisboa

ÁREA TEMÁTICA: D) Contabilidad y Control de Gestión

PALABRAS CLAVE: Contabilidade de gestão, estabelecimentos hoteleiros, técnicas de contabilidade de gestão

TENDÊNCIAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NOS ESTABELECIMENTOS HOTELEIROS DE CABO VERDE

Abstract

O presente estudo tem como principal objetivo identificar a situação dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos quanto à adoção de técnicas tradicionais e contemporâneas associadas à contabilidade de gestão, e os motivos que estiveram na base dessa adoção. Com base na análise de respostas a um questionário, verificou-se que cerca de metade dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos de 3 a 5 estrelas possui um sistema de contabilidade de gestão, no qual as técnicas tradicionais são as mais utilizadas. As contemporâneas estão lentamente a ser introduzidas, em simultâneo com as anteriores, tendo ocorrido mudanças significativas ao nível das utilizadas nos últimos 5 anos.

Palavra-chave: Contabilidade de gestão, estabelecimentos hoteleiros, técnicas de contabilidade de gestão

TENDENCIAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS DE CABO VERDE

Resumen

El presente estudio tiene como objetivo identificar la posición de los establecimientos hoteleros caboverdianos en la adopción de técnicas tradicionales y contemporáneas relacionados con la contabilidad de gestión, así como las razones que llevaron a su adopción. A partir del análisis de las respuestas a un cuestionario, se encontró que aproximadamente la mitad de los establecimientos hoteleros 3-5 estrellas cuenta con un sistema de contabilidad de gestión, en el que las técnicas tradicionales son los más utilizados. Poco a poco se están introduciendo técnicas modernas, junto con los anteriores, y se han producido cambios significativos en los que se utilizan en los últimos 5 años.

Palabra clave: Contabilidad de Gestión, los hoteleros, las técnicas de contabilidad de gestión.

INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas e, em particular, os estabelecimentos hoteleiros, estão a operar num mercado que está a atravessar um período de grandes mudanças, principalmente devido à globalização, desenvolvimento tecnológico e estruturas organizacionais. De modo a acompanhar essas mudanças, os gestores dos estabelecimentos hoteleiros devem ter capacidade de se adaptar a essas mudanças, de organização e essencialmente de inovação, recorrendo as novas tecnologias e sistemas de informações.

A contabilidade de gestão tem sofrido diversas alterações e mudanças ao longo dos anos, nomeadamente, no seu âmbito de atuação dentro das organizações, e variando de país para país, ainda que as empresas adotem técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente (Adler, Everett & Waldron, 2000).

O sector turístico, pela sua natureza, é um dos sectores que está mais exposto à mudanças (Publituris, 2009). Frequentemente são disponibilizados pelas instituições competentes estudos e análises que deixam antever profundas alterações nos paradigmas assumidos nas sociedades desenvolvidas. Desde a economia, às mudanças de comportamentos do consumidor, passando pelas questões ambientais, demográficas e políticas, todas têm fortíssimos impactos numa indústria que deve assumir a “visão prospetiva” como ferramenta de trabalho e planeamento. Qualquer que seja o produto, desde um hotel, ao *resort* turístico, como ao próprio destino, todos serão alvo destes constrangimentos. Assim, deverá o promotor, o gestor ou o responsável antever as mudanças de forma a poder desenvolver a sua proposta da maneira mais correta. Como já referido, a mudança é lenta e, por vezes, impercetível, mas é uma realidade¹.

Em Cabo Verde o turismo é considerado sector estratégico para o desenvolvimento sustentado e o motor de crescimento da economia do país. Subjacente a este facto, incontornável, este constitui um importante instrumento de luta contra a pobreza no país. O turismo conheceu nos últimos anos um incremento assinalável. Os hotéis cabo-verdianos encontram-se já entre os mais ativos de África. Segundo dados governamentais, a taxa de ocupação média a nível nacional é superior a 60 por cento². Porém, poucos estudos empíricos se focam na contabilidade de gestão como uma ferramenta útil para o decisor nas unidades hoteleiras cabo-verdianas, ao contrário do que acontece em Portugal (Santos, Gomes, Arroiteia, Silva & Coelho 2010a; Santos, Gomes & Arroiteia, 2010b; Nunes, 2009, Vicente, 2007). Em Cabo Verde, Monteiro (2009) realizou um estudo com o objetivo de

¹ <http://www.publituris.pt/2009/12/23/o-turismo-e-o-mundo-em-mudanca/>

² <http://www.opcaoturismo.com/reportagens.php?id=108>

analisar a utilização da contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas, sendo que apenas uma minoria das empresas responderam ao inquérito possuíam procedimentos consistentes com contabilidade de gestão, e, quando existentes, assentavam em técnicas tradicionais (orçamento a análise dos desvios), apesar de algumas já utilizarem, em simultâneo, técnicas contemporâneas (custeio baseado em atividades (ABC) e o orçamento baseado nas atividades).

Pretende-se com este estudo colmatar algumas lacunas existentes na área de investigação da contabilidade de gestão em Cabo Verde. Pretende-se apurar qual a situação cabo-verdiana em termos da utilização da contabilidade gestão como uma ferramenta útil à tomada de decisão e confirmar se está, ou não, a acompanhar as novas técnicas e sistemas de contabilidade de gestão abordados ao nível teórico, bem como confirmar se existiram ou não mudanças nas técnicas e sistemas utilizadas nos últimos cinco anos e, em caso afirmativo, identificar os fatores dessas mudanças.

1. REVISÃO DA LITERATURA

Varios autores têm oferecido resenhas sobre a evolução da contabilidade de gestão que têm sido bases de referência para inúmeras investigações sobre diversas temáticas (e.g., Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Oliveira, Pereira & Ribeiro, 2008; Johnson & Kaplan, 1987; Vicente, 2007; Santos, 2010b); O quadro nº 1 apresenta o resumo das várias fases de evolução de acordo com Soutes (2006).

Segundo Ferreira³ (2002), citado em Gomes (2007), Monteiro (2009) e Santos *et al.*, (2010b) as técnicas de contabilidade de gestão podem dividir-se em técnicas tradicionais e técnicas contemporâneas. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão segundo estes autores são as seguintes:

- Ponto crítico das vendas;
- Planeamento estratégico;
- Orçamentos;
- Análise de desvio dos orçamentos;

³ Ferreira, Aldónio, (2002), Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.

- Técnicas de custeio dos produtos;
- Análise da rentabilidade dos produtos;
- *Tableau de bord*;
- Rentabilidade do ativo (*return on investment*).

Quadro nº 1: Evolução da contabilidade de gestão

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Objetivos	Determinação do custo e controlo financeiro	Informação para controlo e planeamento de gestão	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através da utilização efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção Custeio Variável Custeio Padrão		Custeio Baseado em Atividades (ABC) Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência Moeda constante Valor presente	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento Descentralização	<i>Kaizen</i> <i>Just in Time</i> Teoria das Restrições Planeamento Estratégico Gestão Baseada em Atividades	Simulação Gestão Económica <i>Balanced Scorecard</i> Gestão Baseada em Valor

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24).

Em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão segundo estes autores são as que se seguem:

- *Balanced scorecard*;
- Orçamento baseado nas atividades;
- Custeio baseado nas atividades (ABC);
- Custo alvo;
- Análise à rentabilidade dos clientes;
- Custeio do ciclo de vida do produto;
- Teoria das restrições;
- *Economic value added (EVA)*;
- *Benchmarking*;
- *Backflush costing*;
- *Kaizen costing*.

Embora existam diferenças entre as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão e as novas técnicas de gestão, até agora, os investigadores afirmam que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão continuam a ser utilizadas (Drury, Braund, Osbourne & Tayles, 1993; Ezzamel, Lilley & Willmott, 1995; Burns & Yazdifar, 2001). Scapens *et al.*, (1996) diz que atualmente assiste-se cada vez mais à utilização conjunta das técnicas tradicionais com as novas técnicas de contabilidade de gestão.

Alguns autores analisaram a evolução da contabilidade de gestão em espaços geográficos específicos. Adelegan (1998) realizou um estudo na Nigéria e concluiu que no que diz respeito à evolução da contabilidade de gestão, a maioria das empresas nigerianas estão situadas na segunda fase, isto é existem mais empresas a utilizar técnicas tradicionais do que utilizam técnicas contemporâneas.

Porém, posteriormente no Reino Unido, Scapens, Ezzamel, Burns & Baldvinsdottir (2002) realizaram um estudo com o intuito de investigar as mudanças que se verificaram nas Práticas de Controlo de Gestão entre o período de 1995 e 2000 e as resistências que poderão surgir aquando da implementação das modernas técnicas de Contabilidade de Gestão nas empresas do Reino Unido. Estes confirmaram que a Contabilidade de Gestão das empresas do Reino Unido, nos anos 90, sofreu alterações e que a informação encontrava-se mais direcionada para as necessidades dos gestores. Os autores também

concluíram que houve alteração na forma como a Contabilidade de Gestão era utilizada, isto é, as práticas de Contabilidade de Gestão do Reino Unido encontravam-se na realidade em alteração. Essas alterações assistem-se principalmente no que diz respeito na forma como são utilizadas as tradicionais técnicas, sistemas e informação da Contabilidade de Gestão.

Na África do Sul, por Waweru & Uliana (2005) verificam-se que também ocorreram mudanças a nível da contabilidade de gestão, e que algumas empresas já utilizam as novas as técnicas de contabilidade de gestão, tal como o CBA.

Estas inovações são apresentadas, na maioria das vezes, em termos de novos modelos de contabilidade de gestão. Na opinião de Jones (2008), verifica-se uma divergência entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, uma vez que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão estão muito mais desenvolvidas em termos teóricos (a nível da literatura) do que na prática (utilização por parte das empresas).

Em termos de segmentação de negócios Oliveira *et al.*, (2008) refere que a Contabilidade de Gestão é considerada muito importante na tomada de decisão das unidades hoteleiras. Por este motivo é cada vez maior o interesse pela contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras por parte dos seus responsáveis (Pavlatos & Paggios, 2009). As unidades hoteleiras estão a operar num mercado cada vez mais competitivo e por este motivo estão a enfrentar tanto a concorrência direta como indireta (Mia & Patiar, 2001). A concorrência influencia as unidades hoteleiras a introduzir modernas técnicas de contabilidade de gestão(Oliveira *et al.*,2008).

Mia & Patiar, (2001) consideram que na atividade económica do sector hoteleiro a informação solicitada pelos gestores para a tomada de decisão é diferente da solicitada noutras atividades económicas, pois, caracteriza-se por sofrer grandes oscilações da procura, a estrutura de custos fixos são elevadíssimos, os produtos e serviços são perecíveis, operam num mercado bastante competitivo devido a elevada concorrência e os produtos e serviços são diversificados devido à heterogeneidade dos clientes (Downie, 1997; Mia & Patiar, 2001)

Em Cabo Verde, Monteiro (2009) realizou um estudo com o objetivo de analisar a contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas e concluiu-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas nas empresas cabo-verdianas, como por exemplo, o orçamento e a análise dos desvios. No entanto, algumas empresas já utilizam as técnicas contemporâneas, mas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

Innes & Mitchell, (1995) e Innes, Mitchell & Sinclair, (2000) indicaram que as modernas técnicas de contabilidade de gestão não estavam a ser adotadas da forma como os seus defensores gostariam, pois, vários estudos indicaram, por exemplo, que o Custeio Baseado em Atividades é utilizado única e exclusivamente por 20 a 30% das empresas. Orçamento é a técnica tradicional de contabilidade de gestão mais utilizada pelas unidades hoteleiras Jones (2008). Os orçamentos utilizados nas unidades hoteleiras apresentam algumas especificidades quando comparado com os elaborados pelas outras empresas pertencentes às outras atividades económicas (Cruz, 2007).

Um estudo realizado na Grécia por Pavlatos & Paggios (2008) acerca das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras, verificaram-se que as tradicionais técnicas de contabilidade de gestão são bastante mais utilizadas quando comparado com as modernas técnicas de contabilidade de gestão. Os orçamentos, a análise de desvio dos orçamentos, as técnicas de custeio dos produtos e a análise da rentabilidade dos produtos são as técnicas tradicionais mais utilizadas e que a rentabilidade do ativo, o ponto crítico das vendas e planeamento estratégico são as técnicas tradicionais moderadamente utilizadas. Relativamente as modernas técnicas de contabilidade de gestão, a mais utilizada nas unidades hoteleiras na Grécia, são a análise da rentabilidade dos clientes. O custeio baseado nas atividades é moderadamente utilizado. O custo alvo, o quadro de comando integral, o *benchmarking*, o orçamento baseado nas atividades e o custeio do ciclo de vida do produto são técnicas de contabilidade de gestão pouco utilizadas. As outras técnicas contemporâneas de gestão não foram abordadas neste estudo.

Em Portugal, no estudo realizado por Santos *et al.* (2010a), analisaram as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras na região Oeste de Portugal e concluíram que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são utilizadas com uma frequência regular ou muito frequente nas unidades hoteleiras da região Oeste. Santos *et al.* (2010b) também realizaram outro estudo semelhante em Portugal e analisaram as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras de Portugal, pelo que obtiveram as mesmas conclusões que verificaram no estudo anterior. Os resultados obtidos vêm confirmar o que foi verificado por Pavlatos & Paggios (2008) no estudo realizado nas unidades hoteleiras na Grécia.

Em Portugal, Gomes (2007) também analisou as diversas técnicas de contabilidade de gestão em várias empresas pertencentes a diversas atividades económicas entre as quais se encontrava a atividade económica de alojamento e restauração onde analisou vários estabelecimentos hoteleiros. Destas, dois terços utilizavam contabilidade de gestão, e as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão eram as mais utilizadas, tais como

“orçamentos”, “análise de desvios dos orçamentos”, “painel dos indicadores” e “rendibilidade do ativo”. A utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é abaixo da média, contudo as mais usadas são: “custeio baseado nas atividades”, o “orçamento baseado nas atividades”, o *Economic Value Added* e o “*benchmarking*”.

3 – INFORMAÇÃO SOBRE SETOR HOTELEIRO EM CABO VERDE

De acordo com os dados do INE - CV (2012), existiam em Cabo Verde no ano 2011, 195 estabelecimentos hoteleiros, o que corresponde a um acréscimo de 8,71%, face ao ano 2010. Esses estabelecimentos hoteleiros ofereceram uma capacidade de alojamento de 17.025, o número de quartos é de 7.901 e o número de camas é de 14.076, traduzindo num acréscimo de 22,8%, 34,1% e 23,5% respetivamente, em relação ao ano anterior. em relação ao pessoal ao serviço em 2011 os estabelecimentos hoteleiros empregavam 5.178 pessoas. Os estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos receberam 475.294 hóspedes e registaram 2.827.562 de dormidas em 2011, representando um aumento de 93.463 entradas (24,5%) e 485.283 (20,7%) em relação ao ano anterior, no entanto a estadia média é de 5,7 dias tanto em 2010 como em 2011⁴. Também segundo INE - CV (2012) ao fazer a análise por tipo de estabelecimentos, verificou-se que os hotéis continuam sendo os estabelecimentos hoteleiros mais procurados, representando 85,1% do total das entradas. Seguem-se as residenciais e as pensões, ambas com cerca de 4,9%. Relativamente às dormidas, os hotéis representam 92,2%, os aldeamentos turísticos 2,8% e as pensões 2,1%, as residências 1,9%, os hotéis-apartamentos 0,8% e as pausadas com 0,3%.⁵

Em Cabo Verde, o Boletim Oficial da República de Cabo Verde [BORCV], nº 10, I série, de 14 de Março de 1994, no seu nº 1, art.º 13º, secção I, capítulo IV, prevê que são estabelecimentos hoteleiros os destinados a proporcionar hoteleiro, medianter remuneração, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços acessórios. Classificam-se, nos termos regulamentares, nos seguintes grupos e categorias:

- **Grupo 1:** Hotéis de cinco, quatro, três e duas estrelas;
- **Grupo 2:** Pensões de quatro, três, duas e uma estrela;
- **Grupo 3:** Pousadas de quatro e três estrelas;
- **Grupo 4:** Hotéis–apartamentos de quatro, três e duas estrelas;

⁴Ver anexo I – Quadro 1: Evolução dos estabelecimentos, capacidade e pessoal ao serviço, 2007 a 2011

⁵ Ver anexo I – Gráfico 1: Hóspedes e dormidas segundo tipo de estabelecimento em 2011

- **Grupo 5:** Aldeamentos turísticos de luxo, 1ª e 2ª.

3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

3.1. Introdução

O presente estudo tem como objetivo específico caracterizar a contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde e saber quais as técnicas de contabilidade de gestão que são utilizadas. Pretende-se também com este estudo identificar os motivos que estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos; bem como saber as mudanças ocorridas nos últimos 5 anos e quais são os fatores que influenciaram essas mudanças.

3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas

Em Cabo Verde ainda existem poucos estudos realizados em contabilidade de gestão, no entanto pode identificar-se um estudo parecido realizado por Monteiro (2009). Contrariamente de Cabo Verde em Portugal já existem vários estudos semelhantes nomeadamente os estudos realizados por: Alves (2002); Duarte (2002); Gomes (2007); Vicente (2007); Nunes (2009), Santos (2010a) e Santos (2010b).

De modo a conseguir alcançar os objetivos deste estudo, o método de pesquisa utilizado para a recolha de dados e da informação necessária, baseou-se numa revisão da literatura através de consultas bibliográficas e na elaboração de um inquérito por questionário enviado aos responsáveis pela contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros localizados em Cabo Verde, nomeadamente gerentes, contabilistas, diretor financeiro e administradores.

As perguntas colocadas no questionário utilizado no presente estudo foram adaptadas das perguntas utilizadas no questionário elaborado por Gomes (2007), exceto as perguntas da III parte do questionário que foram adaptadas da secção A do questionário elaborado por Vicente (2007) e Nunes (2009).

Uma vez que Cabo Verde é constituído por ilhas e deste modo os estabelecimentos hoteleiros também estão localizados nas várias ilhas do arquipélago, para conseguir as respostas que se pretende obter achou-se que, tal como os estudos realizados por outros

autores, nomeadamente, Nunes (2009), Monteiro (2009), Vicente (2007) e Gomes (2007), deve-se optar pela utilização de questionário. Deste modo, para obter respostas relacionadas com a contabilidade de gestão e conseguir alcançar os objetivos deste estudo foi distribuído um questionário aos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde através do correio eletrónico.

3.3. Estrutura do questionário

As questões colocadas no questionário do estudo são de tipo fechada, existindo também algumas questões de tipo aberta. Nas questões do tipo fechadas, optou-se pelas seguintes modalidades:

- Resposta única em que o inquirido escolhe apenas uma resposta;
- Resposta múltipla em que o inquirido escolhe várias opções de respostas;
- Resposta de escala que permitem atenuar as respostas quando estas podem variar do nenhum ao muito elevado, de acordo com a questão estabelecida;
- Questões semi-abertas em que se dá a possibilidade de responder a alternativa do outro.

De modo a facilitar a análise por meio de técnicas estatísticas, relativamente às escalas as respostas foram codificadas, utilizando-se uma escala do tipo nominal, sendo atribuído um número a cada categoria para codificar a resposta. Tal como em Gomes (2007), e de acordo com Fink (1995), também se utiliza uma escala do tipo ordinal, medindo a relação de ordem entre as respostas (mas não a magnitude das diferenças). Nas escalas ordinais, o número ótimo de alternativas de resposta varia sendo de referência situar-se entre 5 e 9, de preferência em número ímpar (Cox, 1980). No questionário utilizado no presente estudo optou-se pelo número 5, seguindo Vicente (2007) e Nunes (2009).

3.4. Elaboração do questionário

O questionário elaborado tem como título: “**Determinantes de Contabilidade de Gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde**”, e é enviado aos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos; pretende que seja respondido pela responsável pela contabilidade de gestão (*contabilistas*, diretores financeiros, administradores e entre outros).

As instruções de preenchimento foram inseridas no início questionário, sendo este estruturado em 6 partes distintas, identificadas por numeração romana (de I a VI).

A primeira (I) parte do questionário engloba 11 questões, elaboradas com o objetivo de caracterizar o estabelecimento hoteleiro em Cabo Verde, nomeadamente no que diz respeito a classificação dos estabelecimentos cabo-verdianos; a caracterização do capital do estabelecimento hoteleiro em público ou privado; a origem do capital estrangeiro; as mudanças ocorridas na estrutura do capital do estabelecimento hoteleiro; as categorias em que se insere o estabelecimento hoteleiro; de quantas subsidiárias tem o grupo a que pertence o estabelecimento hoteleiro; a sua relação com o mercado externo tanto em vendas como em compras e a origem dos turistas do estabelecimento hoteleiro. A caracterização destes estabelecimentos e os resultados serão apresentados muito sumariamente no presente estudo.

A caracterização da contabilidade de gestão existente no estabelecimento hoteleiro é feita na segunda (II) parte do questionário. Foram colocadas 10 perguntas sobre a existência de um sistema de contabilidade de gestão, a elaboração da demonstração de resultados por funções no estabelecimento hoteleiro, sobre quem era o responsável pela contabilidade de gestão e a quanto tempo é que a responsabilidade pela contabilidade de gestão lhe foi atribuída, para que funções a contabilidade de gestão é utilizada, se a informação fornecida era inadequada /adequada para as determinadas funções, quais as técnicas de contabilidade de gestão são utilizadas pelo estabelecimento hoteleiro e quais os motivos para adoção dessas técnicas. Essas perguntas pretendem responder as seguintes questões de investigações: **Questão 1: Qual é a situação cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros? Questão 2: Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde? e Questão 3: Quais os motivos estiveram na base de adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?**

A terceira (III) parte do questionário é constituída por 8 questões colocadas com a finalidade de saber informações sobre a mudança no controlo de gestão no estabelecimento hoteleiro, nomeadamente respeitante as alterações ocorridas ao nível dos sistemas e/ ou técnicas de contabilidade de gestão nos últimos cinco anos. Os estabelecimentos hoteleiros que responderam de forma afirmativa à primeira pergunta responderão a todas as restantes perguntas desta parte do questionário. Essas perguntas são as seguintes: descrever o grau de mudança nas técnicas de contabilidade de gestão, podendo ser moderado, substancial e/

ou muito substancial. Também pretende saber quais as alterações específicas ocorridas nas técnicas do controlo de gestão e quando é que estas ocorrem; apreciar a importância de diversos fatores no processo de mudança nas técnicas e/ ou sistemas; descrição de fatores específicos que tenham influenciado a mudança, descrição dos problemas, deceções e falhas associadas à mudança; e por fim, descrever o papel do inquirido nas alterações das técnicas de contabilidade de gestão no estabelecimento hoteleiro. Pretende com essas perguntas responder às seguintes questões de investigação: **Questão 4: Nos últimos 5 anos tem-se verificado ou não mudança (s) nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde?** e **Questão 5: Quais são os fatores que mais influenciaram a mudança nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde?**

As questões e respetivo tratamento dos dados das IV, V e VI partes do inquérito serão incluídas num outro estudo, não se apresentando neste os seus resultados.

3.5. Caracterização da população e dimensão da amostra

Para poder realizar o presente estudo foi contactado o INE – CV (Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde), para que fosse disponibilizado a base de dados com uma listagem completa, de todos os estabelecimentos hoteleiros existentes em Cabo Verde referente ao ano de 2011.

Na listagem fornecida pelo INE - CV, consta 195 estabelecimentos hoteleiros e as seguintes informações acerca dos mesmos: número de estabelecimento, designação, localização (ilha, concelho, freguesia, e localidade), contactos (telefone, email e site), tipo de estabelecimento, categoria, estatuto de utilidade turística, nome da empresa proprietária, nome empresa exploradora, privada nacional, privada estrangeiro, público, nacionalidade dos sócios, total dos quartos dos estabelecimentos hoteleiros, total camas casal, total camas individuais, suites época alta, suites época baixa, quartos duplos época alta, quartos duplos época baixa, quartos individuais época alta, quartos individuais época baixa, apartamentos época alta e época baixa, *bungalows* época alta e baixa, número de lugares sentados e o total de pessoal ao serviço.

Destes 195 estabelecimentos hoteleiros, optou-se por incluir no estudo apenas os de 3, 4 e 5 estrelas obtendo um total de 79 estabelecimentos hoteleiros e excluindo os de categoria inferior. Optou-se por incluir no estudo apenas os de 3 a 5 estrelas, uma vez que o objetivo do estudo é inquirir estabelecimentos hoteleiros que dispõem de contabilidade de gestão.

Foi decidido enviar o questionário a todo o universo, pois trata-se apenas de 79 estabelecimentos hoteleiros.

3.6. Recolha de dados e tratamento da informação recolhida

Numa primeira fase, em Fevereiro de 2012 com base nos *e-mails* disponibilizado pelo INE e posteriormente confirmados através da lista nacional de assinantes 2012, junto do Cabo Verde Telecom, foi entrado em contacto com os responsáveis pelos estabelecimentos hoteleiros com o objetivo de conseguir convencê-los a colaborar no preenchimento do questionário bem como conseguir obter o contacto direto dos responsáveis pela Contabilidade de Gestão dos estabelecimentos hoteleiros, caso exista.

Em Março de 2012 foi enviado um texto que explicava a importância do preenchimento do questionário e a sua finalidade e o questionário do presente estudo⁶, via correio eletrónico aos 79 estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos selecionados. Posteriormente foi necessário o envio do questionário aos estabelecimentos hoteleiros por mais quatro vezes com o intuito de aumentar o número de questionários respondidos por parte dos mesmos.

Durante os meses de Março a Outubro de 2012 ocorreu a receção das respostas dos questionários por parte dos responsáveis pelos estabelecimentos hoteleiros inquiridos.

Os questionários foram recebidos via correio eletrónico, obtendo resposta de um total de 27 estabelecimentos hoteleiros, o que corresponde a uma taxa de resposta de 37,18%.

Quadro 1: Universo e amostra do estudo e questionários recebidos

	Número de Estabelecimentos Hoteleiros	(%)
Universo do estudo	195	100%
Amostra do estudo	79	40,51%
Questionários recebidos	27	37,18% ⁷

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

4. ANÁLISE, INTERPRETAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

⁶O questionário pode ser solicitado aos autores do presente estudo.

⁷ Percentagem obtida em relação ao valor da amostra do estudo $(27/79) \times 100\%$

4.1. Análise aos resultados do questionário

Pretende-se com a análise do questionário obter os seguintes resultados: Compreender a situação cabo-verdiana dos estabelecimentos hoteleiros em relação a contabilidade de gestão. Ambiciona-se também caracterizar a contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde; identificar quais as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde; identificar quais são os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos; identificar as causas das mudanças ocorridas nas práticas adotadas nos últimos cinco anos e identificar os fatores que influenciaram essas mudanças.

4.1.1. Caracterização dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos

Após o envio dos questionários via correio eletrónico foram recebidos em tempo útil 27 questionários preenchidos por parte do inquirido dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde.

Os estabelecimentos hoteleiros inquiridos estão localizados nas várias ilhas de Cabo Verde, sendo que a maioria dos respondentes ao questionário concentra-se nas ilhas de Santiago, Sal e São Vicente (quadro 3).

Quadro 2: Estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, distribuídos por ilha

Ilhas	População do Estudo	Amostra do Estudo	Questionários Recebidos
São Antão	29	5	1
São Vicente	32	13	5
São Nicolau	8	2	0
Sal	27	19	7
Boavista	21	12	4
Maio	7	1	0
Santiago	43	16	7
Fogo	22	10	3
Brava	6	1	0
TOTAL	195	79	27

A classificação dos estabelecimentos inquiridos, maioritariamente de quatro e três estrelas, está detalhada no quadro 4.

Quadro 3: Classificação dos estabelecimentos inquiridos segundo grupo e categoria

	Três estrelas	Quatro estrelas	Cinco estrelas
Hotel	6	9	2
Pensão	3	1	0
Pausadas	2	0	0
Hotel-apartamento	2	0	0
Aldeamentos Turísticos		2	0

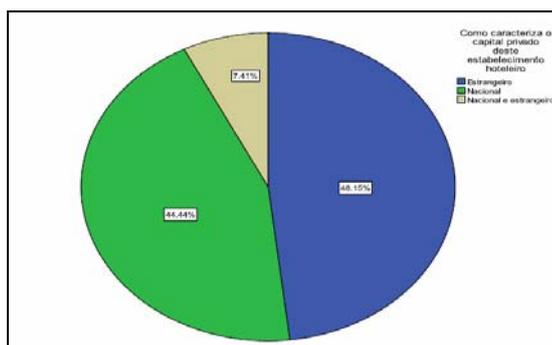
Os estabelecimentos hoteleiros cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **exclusivamente privada estrangeira**, são mais representativos, com cerca de 48,15% do total, enquanto que os estabelecimentos cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **exclusivamente privada nacional** representam 44,44% e apenas 7,41% São os estabelecimentos hoteleiros cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **privada nacional e estrangeira**. Itália, Portugal e Espanha são a principal origem do capital privado estrangeiro

Quadro 4: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro

s

	N	(%)
Privada estrangeira	13	48,15%
Privada nacional	12	44,44%
Privada nacional e estrangeira	2	7,41%
Total	27	100%

Gráfico 1: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro



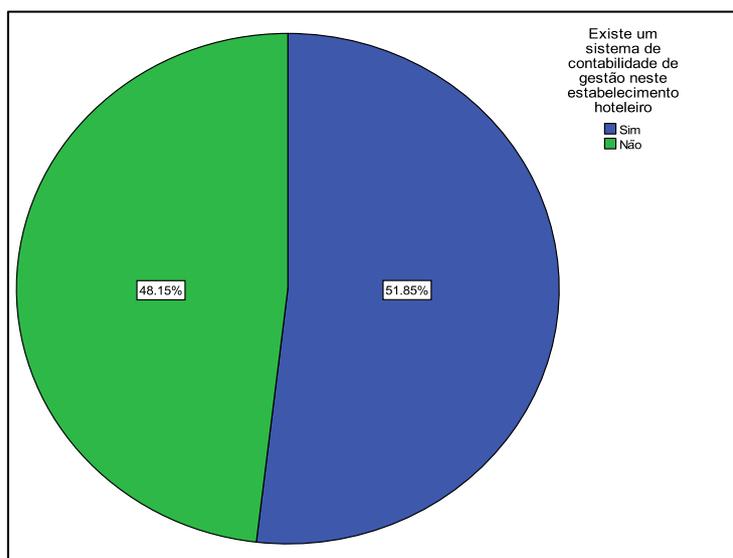
Foram analisadas mais algumas questões, cujos resultados não se encontram aqui reproduzidos.

4.1.2. A contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde

Com a II parte do questionário, pretende-se caracterizar a contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro de Cabo Verde, conforme referido em secção anterior.

Relativamente à primeira questão que tem por objetivo saber sobre a existência de um sistema de contabilidade de gestão no estabelecimento, verifica-se que 51,85% (14 estabelecimentos) dos 27 inquiridos responderam de forma afirmativa contra 48,15% (13 estabelecimentos) que responderam de forma negativa (gráfico 2, quadro 5).

Gráfico 2: Existência da contabilidade de gestão

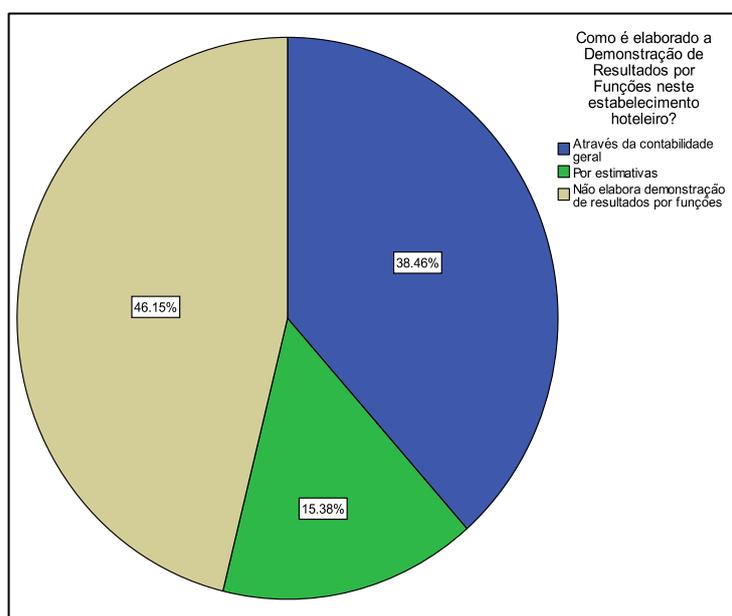


Quadro 6: Existência da contabilidade de gestão

	N	(%)
Sim	14	51,85%
Não	13	48,15%
Total	27	100%

Relativamente à segunda questão que foi direcionada apenas aos inquiridos que responderam que não existe um sistema de contabilidade de gestão, verifica-se que 5 estabelecimentos afirmaram que a demonstração de resultados é feita através da contabilidade geral, 2 estabelecimentos afirmaram que é feita por estimativas e 6 responderam que não elaboram demonstração de resultados por funções (gráfico 3, quadro 6).

Gráfico 3: Elaboração da demonstração de resultados por funções



Quadro 7: Elaboração da demonstração de resultados por funções

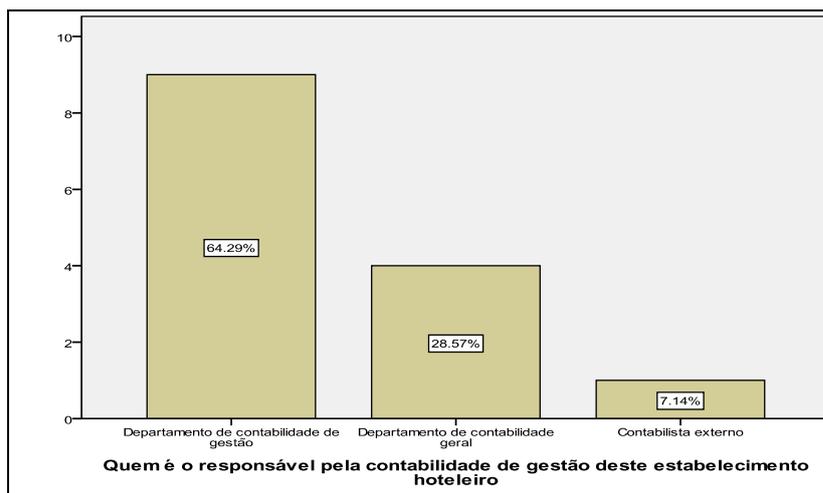
	N	(%)
Através da contabilidade geral	5	38,46%
Por estimativas	2	15,38%
Não elabora dem.Result. por funções	6	46,15%
Total		100%

Quanto à terceira questão, dirigida apenas aos 14 estabelecimentos hoteleiros que dispõe de contabilidade de gestão verifica-se que em 9 (64,29%) estabelecimentos hoteleiros é o departamento de contabilidade de gestão o responsável pela contabilidade de gestão. O departamento de contabilidade geral é o responsável pela contabilidade de gestão de 4 (28,57%) estabelecimentos hoteleiros e o contabilista externo é o responsável pela contabilidade de gestão de apenas 1 (7,14%) estabelecimentos hoteleiros (gráfico 4, quadro 8).

Quadro 8: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro

	N	(%)
Departamento de contabilidade de gestão	9	64,29%
Departamento de contabilidade geral	4	28,57%
Contabilista externo	1	7,14%
Total	14	100%

Gráfico 4: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro



Analisando a questão relacionada com as funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada no estabelecimento hoteleiro, conforme a quadro 9, verifica-se que esta é utilizada principalmente para apurar o custo dos produtos e serviços com 85,71%; para alimentar sistemas de informação de controlo de gestão representando 78,57% e para elaborar a demonstração de resultados por funções com 64,29%. Verifica-se também que não é muito utilizada na avaliação o desempenho dos colaboradores com apenas (7,14%) e nem para dar resposta a imperativos de ordem regulamenta (14,28%).

Quadro 9: Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada no estabelecimento hoteleiro

Funções por ordem de importância	Estabelecimentos	Porcentagem
Apurar o custo dos produtos e serviços	12	85,71%
Alimentar sistemas de informação de controlo de gestão	11	78,57%
Elaborar a demonstração de resultados por funções	9	64,29%
Fixar os preços de venda	8	57,14%
Elaborar orçamentos	5	35,71%
Dar resposta a imperativos de ordem regulamenta	2	14,28%
Avaliar o desempenho dos colaboradores	1	7,14%
Outra	0	0%

No que diz respeito à questão relacionada com o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão ser adequada/inadequada para as diversas funções, verifica-se que os inquiridos afirmaram que a contabilidade de gestão é **adequada** e/ou **muito adequada** no apuramento de custos dos produtos e serviços (78,6%), e na fixação dos preços de vendas (57,1%), conforme dados apresentados no quadro 10. Também os inquiridos identificaram que a contabilidade de gestão é **adequada média** no que refere a gestão orçamental (78,6%) e que é **inadequada** ou **pouca adequada** quando se trata de avaliação de desempenho dos trabalhadores com 75,7%.

Quadro 10: Adequação/inadequação da informação da contabilidade de gestão às funções

Funções (escala 1 = inadequada, 3 = adequada média 5 = muito adequada)	N	1 - 2	3	4 - 5
Apurar custos dos produtos e serviços	14	0%	21,4%	78,6%
Fixação dos preços de venda	14	0%	42,9%	57,1%
Avaliação de desempenho dos trabalhadores	14	75,7%	14,3%	0%
Gestão orçamental	14	0%	78,6%	21,4%
Análise de rentabilidade dos clientes	14	42,9%	57,1%	0%

Relativamente a pergunta que tem por finalidade identificar as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pelos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde (quadro 11), verifica-se que as técnicas tradicionais estão a ser muito mais utilizadas quando comparado com as técnicas contemporâneas e que as mais utilizadas são: Ponto crítico das vendas (71,43%); orçamentos (71,43%); e análise de desvio de orçamento (71,43%). Seguidamente encontram as técnicas como técnicas de custeio dos produtos (64,29%) e planeamento estratégico que foi escolhido por 50% dos inquiridos.

Quanto as técnicas contemporâneas de gestão está esta a ser muito pouca utilizada, sendo a mais utilizada pelos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde o orçamento baseado nas

actividades (ABC) que foi escolhida por 64,29% dos inquiridos e seguidamente mas não muito utilizado encontra-se o *Benchmarking* com 21,43%.

Analisando a questão relacionada com a situação que melhor caracteriza o estabelecimento hoteleiro em termos de sistemas de informações de contabilidade de gestão verifica-se que os inquiridos (quadro 12) afirmaram especialmente que a acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade mas não por atividade nem processos nem clientes (71,43%) e também que há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros representando (64,29%).

Quadro 51: Utilização das técnicas tradicionais e contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas de gestão utilizadas	Estabelecimento	Percentagem
Ponto crítico das vendas	10	71,43%
Planeamento estratégico	7	50%
Orçamentos	10	71,43%
Análise de desvio de orçamentos	10	71,43%
Técnicas de custeio dos produtos	9	64,29%
Painel de indicadores (i.e., tableau de bord)	1	7,14%
Análise da rendibilidade dos produtos	4	28,57%
Rendibilidade do activo (i.e. return on investment; ROI)	2	14,28%
Quadro do comando integral (<i>balanced scorecard</i>)	1	7,14%
Orçamento baseado nas actividades (ABC)	9	64,29%
<i>Economic value added</i> (EVA)	2	14,28%
<i>Benchmarking</i>	3	21,43%

Quadro 6: Caracterização do sistema de contabilidade de gestão dos estabelecimentos

hoteleiros

Sistema de contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros	(%)
O sistema é inadequado para relatórios financeiros	0%
É possível a elaboração de relatórios financeiros mas os custos dos produtos são distorcidos	7,14%
A acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade mas não por atividade nem processos nem clientes	71,43%
O sistema financeiro funciona bem e já utilizam <i>activity-based costing</i> ABC para retirar informações dos documentos financeiros e imputá-los aos produtos e serviços, clientes e processos	21,43%
Há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros	64,29%
O CBA (i.e., <i>activity-based costing</i> ; ABC) e os sistemas operacionais de “feedback” estão integrados e juntos fornecem informação para preparar os documentos financeiros	28,6%

A questão que tem por objetivo saber em que medida o estabelecimento hoteleiro utiliza as várias técnicas de contabilidade de gestão, numa escala de 1 a 5, (1 = pouco ou nenhuma; 5 = muito elevada), ao analisar os resultados apresentados no quadro 13, verifica-se que nos estabelecimentos inquiridos utilizam mais técnicas consideradas tradicionais do que as contemporâneas. Ao calcular a média verifica-se que as técnicas tradicionais mais utilizadas

são: ponto crítico das vendas com 4,29 de média; orçamentos e análise de desvio com igual valor médio de 4,21; técnicas de custeio dos produtos com 3,50 e o planeamento estratégico com o valor médio de 3,36. O Painel de indicadores e a Rendibilidade do activo (com 1,14 e 1,71 de valor médio, respetivamente) são as técnicas tradicionais menos utilizadas

Relativamente às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, existe um cenário contrário quando comparada com as técnicas tradicionais. Apenas o Orçamento Baseado nas Actividades (ABC) é a mais utilizadas obtendo uma média de 3,43. O “*benchmarking*” é a segunda técnica mais utilizadas (valor médio de 2,50). As outras técnicas contemporâneas são poucas utilizadas obtendo valores abaixo do valor médio.

Quadro13: Medida em que o estabelecimento hoteleiro utiliza as técnicas de gestão

Utilização das técnicas de gestão (escala 1 = pouca ou nenhuma... 5 = muita elevada)	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
Ponto crítico das vendas	4,29	4	4	0,726
Planeamento estratégico	3,36	3	3	0,633
Orçamentos	4,21	4	4	0,426
Análise de desvio de orçamentos	4,21	4	4	0,426
Técnicas de custeio dos produtos	3,50	3,50	3	0,519
Painel de indicadores (i.e., tableau de bord)	1,14	1	1	0,363
Análise da rendibilidade dos produtos	2,14	2	2	0,770
Rendibilidade do activo (i.e. return on investment; ROI)	1,71	2	2	0,469
Quadro do comando integral (<i>balanced scorecard</i>)	1,23	1	1	0,439
Orçamento baseado nas actividades (ABC)	3,43	3	3	0,514
<i>Economic value added</i> (EVA)	1,79	2	2	0,426
<i>Benchmarking</i>	2,50	2,50	2	0,519

Convém salientar que existem técnicas contemporâneas de gestão que foram identificadas ao nível teórico, tais como, teoria das restrições; *backflush costing*; *Kaizen costing* entre outros, mas no entanto não foram analisadas em termos empíricos porque de acordo os resultados obtidos em outros estudos como o realizado por Santos *et al.* (2010b) verificou-se que praticamente não são conhecidas e conseqüentemente não são utilizadas.

No que diz respeito à questão que tem por finalidade identificar quais os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão indicadas na questão anterior verifica-se que os inquiridos responderam com maior frequência os seguintes motivos (quadro 14): para a tomada de gestão com 78,57%; seguidamente e com igual número de escolha, para realizar o controlo de gestão com 71,43% e para obter melhores informações com 71,43%, e, finalmente, para planear com 64,29%.

Quadro 74: Motivos para adoção das técnicas de contabilidade de gestão

Motivos para adoção das técnicas	Porcentagem
Para a tomada de decisão	78,57%
Para realizar o controlo de gestão	71,43%
Para a avaliação de desempenho	7,14%
Para obter melhores informações	71,43%
Para planear	64,29%
Influência da empresa mãe	7,14%
Outro	0%

4.1.3. As mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde nos últimos 5 anos e os fatores de mudanças

Nesta III parte do questionário pretende-se resposta as duas últimas questões do estudo que são: Questão 4: ***Nos últimos 5 anos tem se verificado ou não mudança (s) nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?*** e questão 5: ***Quais são os fatores que mais influenciaram a mudança nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?***

Deste modo debruça-se principalmente sobre as alterações/mudanças sofridas pelos estabelecimentos hoteleiros ao nível das técnicas de contabilidade de gestão; o grau de mudanças, as alterações específicas ocorrida, a importância de diversos fatores nas mudanças ocorridas, os fatores específicos que tenham influenciado essas mudanças e os problemas, decepções, e falhas associadas às mudanças. Esta parte do questionário é respondida apenas pelos inquiridos dos estabelecimentos hoteleiros que responder de forma afirmativa sobre a existência da contabilidade de gestão no estabelecimento.

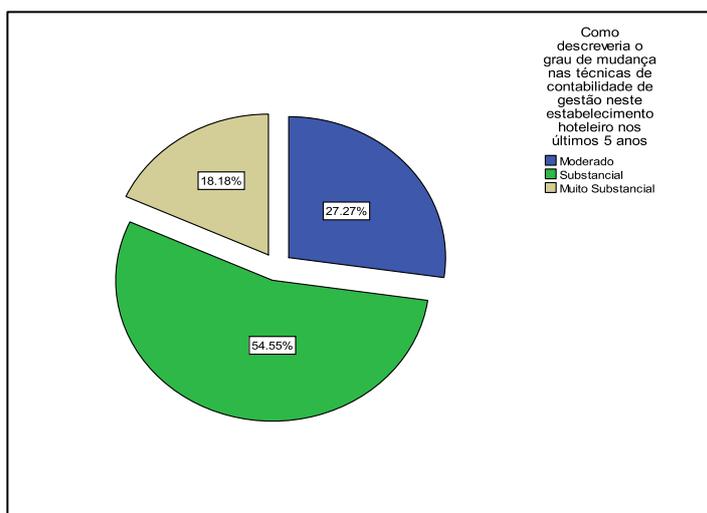
Ao analisar as respostas dos inquiridos verifica-se que na maioria dos estabelecimentos hoteleiros ocorreram mudanças/alterações ao nível da contabilidade de gestão nos últimos 5 anos, isto é, (11 estabelecimentos), 78,6% dos estabelecimentos hoteleiros afirmaram que sofreram alteração nos sistemas e ou técnicas utilizadas nos últimos cinco anos, contra (3 estabelecimentos) 21,4% que afirmaram não ter sofrido alterações, conforme pode-se verificar no quadro 15.

Quadro 85: Alterações/mudanças ao nível das técnicas de contabilidade de gestão

Alterações/mudanças	Estabelecimentos hoteleiros	Percentagem
Sim	11	78,6%
Não	3	21,4%
Total	14	100%

No que diz respeito ao grau de mudanças, questão direcionado apenas aos estabelecimentos hoteleiros que afirmaram ter ocorrido mudanças ao nível de técnicas de Contabilidade de gestão, 27,27% confirmaram que o grau de mudança foi moderado, 54,55% afirmaram que o grau de mudança foi substancial e 18,18% consideraram que o grau de mudanças foi muito substancial. Isto é, 72,73% das mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos estão no patamar acima do moderado (gráfico 5, quadro 16).

Gráfico 5: Grau de mudança na contabilidade de gestão



Quadro 16: grau de mudança

	N	%
Moderado	3	27,27%
Substancial	6	54,55%
Muito substancial	2	18,18%
Total	11	100%

Ao analisar as respostas às questões abertas verifica-se que poucos são os inquiridos que responderam à essas questões. No que diz respeito às alterações específicas que ocorreram na contabilidade de gestão verifica-se a maioria dos inquiridos responderam que houve introdução de novas e modernas ferramentas de gestão, uso de novos e modernos sistemas informáticos de gestão.

Verifica-se também que de acordo com as respostas obtidas alguns estabelecimentos hoteleiros encontram ainda em processo de implementação e utilização experimental de novas técnicas de contabilidade de gestão, nomeadamente o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o *Balanced Scorecard*.

Resumindo e de acordo com os resultados obtidos, conclui-se que na maioria dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos inquiridos sofreram mudanças ao nível da contabilidade de gestão e a maioria afirmaram que o grau de mudança ocorrida foi substancial. Com isso pode-se afirmar que as mudanças ocorridas estão acima do moderado.

A questão que tem por objetivo analisar a **importância de 23 fatores causadores das mudanças ocorridas na contabilidade de gestão** dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde nos últimos 5 anos, classificados numa escala de 1 a 5 (por ordem crescente de importância) foi direcionada apenas aos estabelecimentos hoteleiros que afirmaram ter efetuado mudanças ao nível da contabilidade de gestão.

Ao analisar a média (quadro 17) verifica-se que os fatores causadores de mudanças ocorridas apontados pelos inquiridos que estão acima da média, isto é como **sendo muito importante** é a percepção por parte da administração/gestor do topo de que era necessário mudar com 63,6% de escolha.

Ao efetuar a análise dos fatores causadores de mudanças ocorridas apontados como **importante** pelos inquiridos encontram-se a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade (63,6%); e seguidamente encontram-se quatro fatores com a mesma pontuação de 54,5% a existência de um novo *software* de contabilidade; a existência de novas técnicas de contabilidade de gestão; as alterações nas políticas e nas estratégias de gestão e alterações nas condições de mercado.

Os considerados de **importância média** são os mais importantes: alterações na dimensão da organização (81,8%); disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas com 72,7%; aumento da competitividade relativamente a outras empresas com 63,6%;

Os inquiridos apontaram como sendo de **pouca importância**: alterações contabilistas impostas por empresas do grupo com 72,7%; leis e outras normas com 72,7% e a influência dos consultores externos com 63,6%.

Por outro lado, os fatores causadores de mudanças ocorridas apontadas como sendo **sem importância** são: alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço) com 36,4% e alterações das exigências por parte dos clientes com 36,4%.

Quadro17: Fatores causadores de mudanças ocorridas no estabelecimento hoteleiro

Fatores causadoras de mudanças (1 = sem importância ... 5 = muito importante)	1	2	3	4	5
Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	0%	0%	36,4%	36,4%	27,3%
Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade	0%	0%	36,4%	54,5%	9,1%
Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex: ABC, custeio marginal)	0%	0%	45,5%	54,5%	0%
Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	0%	0%	9,1%	27,3%	63,6%
Necessidade de alterações na informação de gestão	0%	0%	0%	63,6%	36,4%
Alterações nas condições de mercado	0%	9,1%	36,4%	54,5%	0%
Alterações na estrutura da organização	0%	9,1%	45,5%	45,5%	0%
Alterações nas políticas e estratégicas de gestão	0%	18,2%	27,3%	54,5%	0%
Alterações na dimensão da organização	0%	9,1%	81,8%	9,1%	0%
Globalização a nível mundial dos mercados	0%	27,3%	45,5%	27,3%	0%
Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	0%	9,1%	63,6%	27,3%	0%
Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	0%	9,1%	72,7%	18,2%	0%
Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	0%	18,2%	54,5%	27,3%	0%
Observação de alterações em outras organizações (ex. observações diretas, revistas profissionais)	0%	36,4%	45,5%	18,2%	%
Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	0%	72,7%	27,3%	0%	0%
Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	0%	45,5%	45,5%	9,1%	0%
Alterações na estratégia global do negócio	0%	54,5%	45,5%	0%	0%
Necessidade de melhorar a eficiência/produzividade	0%	0%	36,4%	63,6%	0%
Necessidade de redução da força de trabalho	18,2%	27,3%	54,5%	0%	0%
Influência dos consultores externos	9,1%	63,6%	27,3%	0%	0%
Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)	36,4%	45,5%	18,2%	0%	0%
Alterações das exigências por parte dos clientes	36,4%	45,5%	18,2%	0%	0%
Leis e outras normas	27,3%	72,7%	0%	0%	0%

De modo a conseguir analisar os principais os factores que inibiram as mudanças, ou seja, que contribuíram para que não haja mudanças e/ou alterações no controlo de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, foi feita uma pergunta com 16 sub-questões a responder escolhendo o seu grau de importância (1 = fator sem importância, 3 = fator com importância média e 5 = fator com o grau de muito importante).

Ao analisar os fatores inibidores de mudanças (quadro 18) considerados pelos inquiridos com sendo **importante** verifica-se que são: custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade com 64,3% e satisfação geral com os sistemas de contabilidade de gestão existentes com 57,1%.

Os fatores inibidores de mudanças considerados como sendo **importância média** são: incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão com 71,4% e seguidamente, com a mesma pontuação encontra-se incapacidade dos indivíduos para usar novos sistemas de Controlo de Gestão; estabilidade e previsibilidade que as existentes de

sistemas de Controlo de Gestão providenciam e a ação e poder de gestores influentes todos com 64,3% de escolha.

Relativamente aos fatores considerados pelos inquiridos como sendo de **pouca importância** na inibição da mudança verifica-se que o único com maior escolha por parte dos inquiridos é o Controlo de Gestão não encarado como sendo importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização com 64,3%.

Compromissos com fornecedores de *software* é o principal fator inibidor de mudança considerado com sendo **sem importância** representando 57,1%.

Quadro 18: Fatores inibidores da mudança no estabelecimento hoteleiro

Fatores que inibem a mudança (1 = sem importância... 5= muito importante)	1	2	3	4	5
Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade	0%	0%	35,7%	64,3%	0%
Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão	0%	28,6%	71,4%	0%	0%
Satisfação geral com os sistemas de contabilidade de gestão existentes	0%	7,1%	35,7%	57,1%	0%
Conservadorismo da gestão de topo	0%	21,4%	57,1%	21,4%	0%
Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes	0%	21,4%	35,7%	42,9%	0%
Ativos especificamente ligados aos sistemas de Controlo de Gestão em vigor	0%	35,7%	42,9%	21,4%	0%
Incapacidade dos indivíduos para usar novos sistemas de Controlo de Gestão	7,1%	21,45	64,3%	7,1%	0%
Preocupação com as novas tecnologias	21,4%	35,7%	42,9%	0%	0%
Preocupação relativamente à mudança em geral	14,3%	21,4%	57,1%	7,1%	0%
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	7,1%	42,9%	35,7%	14,3%	0%
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes de sistemas de Controlo de Gestão	0%	28,6%	57,1%	14,3%	0%
Compromissos com fornecedores de <i>software</i>	57,1%	28,6%	7,1%	7,1%	0%
Estabilidade e previsibilidade que as existentes de sistemas de Controlo de Gestão providenciam	7,1%	21,4%	64,3%	7,1%	0%
A ação e poder de gestores influentes	0%	35,7%	64,3%	0%	0%
Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança	28,6%	28,6%	35,7%	7,1%	0%
O Controlo de Gestão não encarado como sendo importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização	0%	64,3%	28,6%	7,1%	0%

Os resultados referentes às restantes questões do inquérito (partes IV a VI) são incluídas num outro estudo, não sendo, no âmbito da presente comunicação, apresentadas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal conclusão deste estudo é ter-se verificado, à semelhança de outros países como Portugal por Gomes (2007), Vicente (2007), Nunes (2009), Santos (2010), no Reino Unido por Scapens *et al.* (2002), na Grécia por Pavlatos e Paggios (2008), na Nigéria por Adelegan (1998) e na África do Sul por Waweru, N. M. e Uliana, E., (2005), que as tradicionais técnicas de contabilidade de gestão estão a ser mais utilizadas do que as modernas técnicas de contabilidade de gestão. No entanto, os estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, assim como os dos outros países, estão a utilizar técnicas contemporâneas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

No entanto, os resultados enfermam de algumas limitações que tentarão ser colmatadas com a recolha de mais dados, nomeadamente: i) A distribuição dos estabelecimentos hoteleiros pelas várias ilhas do arquipélago de Cabo Verde, dificultou a recolha das informações necessárias para o estudo; ii) nem todos os respondentes ao questionário estavam preparados para responder certas perguntas, pois, deparou-se um elevado número de perguntas sem respostas e deste modo, põe-se em causa a exatidão na análise dos mesmos; iii) o questionário muitas vezes foi respondido pelo gerente ou pelo diretor financeiro do estabelecimento hoteleiro, pelo que seria preferível que o mesmo fosse respondido pelo responsável pela contabilidade de gestão, nos estabelecimentos que afirmaram dispor de contabilidade de gestão; iv) nem todos os responsáveis pelos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde mostraram interesses e disponibilidade em colaborar no preenchimento do questionário e por esse motivo 58,23% dos estabelecimentos inquiridos não responderam ao mesmo.

REFERÊNCIAS

- Adelegan, J. O., (1998). Management accounting practices in Nigerian companies, *IFAC*, <http://www.ifac.org/Library/Article.tmp?NID=99721684027547>.
- Adler, Ralph., Everett, André., & Waldron, Marilyn, (2000). “Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation”, *Accounting Forum*, 24(2), pp. 131-150.

- Alves, Maria do Céu, (2002). Decisores e informação contabilística – Sua influência nas decisões empresariais, Tese de Doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Boletim Oficial da República de Cabo Verde, nº 10, I série, de 14 de Março de 1994.
- Burns, J. & H. Yazdifar (2001). Trick or Treats, *Financial Management*, March, 33-5.
- Cox, Eli, (1980). “The optimal number of response alternatives for a scale: a review”, *Journal of Marketing Research*, 17(4), pp. 407-422.
- Cruz, Inês, (2007). “How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems?” *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), pp. 574-588.
- Downie, Nina, (1997). “The use of accounting information in hotel marketing decisions”, *International Journal of Hospitality Management*, 16(3), pp. 305-312.
- Drury, C., S. Braund, P. Osbourne & M. Tayles (1993). *A survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, ACCA, London.
- Duarte, P., (2002). ABC – Estado actual de aplicação em Portugal, Dissertação do III mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Aveiro.
- Ezzamel, M., S. Lilley & H. Willmott (1995). *Changes in Managers and Managing Change*, CIMA, London.
- Ferreira, Aldónio, (2002). Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.
- Fink, Arlene, (1995). *How to ask survey questions*, Thousand Oaks, SAGE Publications.
- Gomes, Conceição, (2007). A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades, Tese de doutoramento, Universidade do Minho.
- IFAC - International Federation of Accountants, (1998). International Management Accounting Practice Statement nº 1 - Management Accounting Concepts, March ([Http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMP1.html](http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMP1.html)).

- Innes, J. e F. Mitchell (1995). A survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6(2), 137-53.
- Innes, J., F. Mitchell & D. Sinclair (2000). Activity-Based Costing in the Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting Research* 11(3), 349-62.
- INE-CV, Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde (2011). IV Recenseamento Geral População e Habitação – RGPH 2010, Resultados definitivos de Censo 2010. Gabinete de Censo.
- INE-CV, Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde (2012). *Estatísticas do Turismo - Movimentação de Hospedes em 2011*. Cabo Verde: Direcção de Contas Nacionais, Estatísticas Económicas e dos Serviços, Divisão de Estatísticas do Turismo.
- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.
- Jones, Tracy, (2008). "Improving hotel budgetary practice – a positive theory model", *International Journal of Hospitality Management*, 27, pp. 529-540.
- Mia, Lokman&Patiar, Anoop, (2001). "The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study", *Hospitality Management*, 20, pp. 111-128.
- Monteiro, Carlos A.F. (2009). A contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Nunes, Catarina, (2009). "O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa", Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Oliveira, Elyrouse, Silva, Carina, Campelo, Karina & Silva, Alexandre, (2008). "Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca-PE", 18º Congresso brasileiro de contabilidade, Agosto, <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/531.pdf>.
- Oliveira, J., Pereira, S. & Ribeiro, J. (2008). «Investigação em Contabilidade de Gestão». In M. J. Major e R. Vieira (Ed.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 63- 88.

- Pavlatos, Odysseas&Paggios, Ioannis, (2009). “A survey of factors influencing the cost system design in hotels”, *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 263-271.
- Pavlatos, Odysseas&Paggios, Ioannis, (2008). “Traditional and recent-developed management accounting techniques in the hospitality industry: evidence from Greece”, <http://pape.ssrn.com>.
- Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013 http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762
- Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013.
- Ribeiro, Pedro (2008). Estudo do impacto de sistemas *enterprise resource planning* nas empresas e na contabilidade de gestão: Evidência a partir de um estudo de caso. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Robalo, Rui (2009). Mudança nos Sistemas de Contabilidade de Gestão, em Major, Maria, e Vieira, Rui, (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa.
- Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2.ªEd., Thomson, Londres, Reino Unido.
- Santos L.L., Gomes C. & Arroiteia N., (2010a). “Determinantes da contabilidade de gestão nas unidades hoteleira de Portugal”, ESTM.
- Santos L.L., Gomes C., Arroiteia N., Silva P. & Coelho J., (2010b). “Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste”, XV Workshop em Contabilidade e Controlo de gestão “Memorial Raymond Konopka”, Évora.
- Scapens, R., S. Turley, J. Burns, N. Joseph, L. Lewis & A. Southworth (1996). *External Reporting and Management Decisions: A Study of their Interrelationship in UK Companies*, CIMA, London.
- Scapens, R., M. Ezzamel, J. Burns & G. Baldvinsdottir (2002). *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, CIMA, London.
- Soutes, D.O. (2006). Uma investigação do uso de artefactos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 116 p.

- Soutes, D.O. & Zen, M.J.C.M. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.
- Waweru, N. M. & Uliana, E., (2005). Predictors of management accounting change in South Africa: Evidence from five retail companies, *Sajar*, Vol. 19, nº1, pp. 37-71.
- Vicente, C. (2007). Estudo da mudança nas práticas de controlo de gestão em Portugal. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.