

MUDANÇA NOS SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO: FACTORES POTENCIADORES E INIBIDORES EM HOTÉIS DE CINCO ESTRELAS

CHANGE IN MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS: ENHANCER AND INHIBITOR FACTORS IN FIVE-STAR HOTELS

Catarina Rosa Nunes

Equiparada a assistente do 1º triénio, Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril

catarina.nunes@eshte.pt

Maria João Cardoso Vieira Machado

Professora auxiliar, Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)

maria.joao.machado@iscte.pt

RESUMO

O presente trabalho tem por objectivo contribuir para o conhecimento sobre a mudança nos sistemas de controlo de gestão dos hotéis de 5 estrelas em Portugal continental. Como objectivos mais específicos podem-se definir os seguintes: identificar os principais factores que dão origem à mudança; identificar os inibidores dessa mesma mudança. Para atingir estes objectivos foi realizado um questionário a 45 dos 52 hotéis de cinco estrelas em Portugal continental. Foi encontrada uma relação estatisticamente significativa entre a mudança e a dimensão do hotel, no sentido de que a mudança foi mais frequente nos maiores hotéis. Os resultados obtidos permitem ainda concluir que os principais factores impulsionadores da mudança são a necessidade sentida por parte da gestão de melhorar tanto ao nível da eficiência como da produtividade. De um modo geral podemos salientar que não foi destacado nenhum factor como sendo muito importante ou importante para a inibição da mudança do controlo de gestão, os factores que foram apontados como sendo de importância média estão relacionados com a satisfação com os sistemas actualmente utilizados, e com a incompatibilidade da mudança com outros sistemas e práticas já existentes no hotel.

PALAVRAS-CHAVE

Mudança, Controlo de Gestão, Contabilidade de Gestão, Hotelaria.

ABSTRACT

This paper aims to contribute to knowledge about the change in management control systems of 5 star hotels in mainland Portugal. More specific objectives can be defined as follows: to identify the main factors leading to change, to identify inhibitors for change. To achieve this objective a questionnaire was administered to 45 of the 52 five-star hotels in mainland Portugal. We found a statistically significant relationship between change and the size of the hotel, in the sense that the change was more common in larger hotels. The results allow us to conclude that the driving forces of change are the need felt by the management to improve both the level of efficiency and productivity. In general we note that no factor was highlighted as very important or important to the inhibition of the change of management control, factors that were identified as being of average importance are related to satisfaction with the systems currently used and the incompatibility of change with other systems and existing practices in the hotel.

KEYWORDS

Change Management Control, Management Accounting, Hospitality.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objectivo contribuir para o conhecimento sobre a mudança nos sistemas de controlo de gestão dos hotéis de 5 estrelas em Portugal continental. Como objectivos mais específicos podem-se definir os seguintes: identificar os principais factores que dão origem à mudança; identificar os inibidores dessa mesma mudança. Continua a ser uma preocupação dos investigadores estudar a mudança e os factores que mais contribuem para o sucesso e para o insucesso desta (Shields e Young, 1989; Brewer, 1998; Chanegrih, 2008; Scapens *et al.*, 2002). Mas nenhum destes estudos foca especificamente a hotelaria portuguesa. Definiu-se como universo de análise os hotéis de cinco estrelas localizados em Portugal continental. A delimitação a este tipo de hotéis deveu-se aos resultados obtidos no pré-teste, que nos levaram a concluir que os sistemas de controlo de gestão eram quase inexistentes nos hotéis de categoria inferior (quatro e três estrelas). Após a recolha da listagem, no Turismo de Portugal, de todos os hotéis classificados por este como pertencentes à categoria de cinco estrelas e que se localizavam em Portugal continental, obteve-se uma lista de 52 hotéis. Deste universo obtivemos a colaboração de 45 hotéis, o que resulta numa taxa de resposta de 87%. Os pressupostos ontológicos e epistemológicos subjacentes a este estudo são compatíveis com o paradigma de investigação positivista.

2. QUESTÕES DE ESTUDO

Na década de 80 do século passado os sistemas de contabilidade de gestão não correspondiam às novas necessidades da gestão, a informação disponibilizada chegava aos gestores demasiado tarde, muito distorcida e era pouco relevante para um planeamento e controlo de gestão adequado (Johnson e Kaplan, 1987). Atendendo a esta realidade, os profissionais tentaram desenvolver sistemas convergentes com as suas necessidades e, simultaneamente, os académicos dedicaram-se ao estudo do processo de aplicação, ou seja, o processo de mudança (Burns e Vaivio, 2001). A mudança nos sistemas de controlo de gestão é hoje um tema com crescente popularidade junto dos investigadores (Sulaiman e Mitchell, 2005)

Kaplan (1990) apresenta um modelo segundo o qual cada empresa pode ser posicionada num de quatro estádios, associados aos quais estão diferentes sistemas de contabilidade de gestão: Estádio 1, caracterizado pela utilização de informação contabilística de fraca qualidade; Estádio 2, caracterizado pela ênfase nos relatórios externos; Estádio 3, caracterizado por informação inovadora e relevante para a gestão; Estádio 4, caracterizado pela integração de toda a informação contabilística.

A passagem de um estádio para outro exige um processo de mudança nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão. É uma preocupação actual dos investigadores a definição dos factores essenciais para o sucesso do processo de mudança (Shields e Young, 1989; Brewer, 1998; Chanegrih, 2008). Shields e Young (1989) colocam a ênfase nos aspectos comportamentais e organizacionais, mais do que nos aspectos técnicos. Estes autores consideram que para o sucesso da implementação da mudança no controlo de gestão é necessário: a definição clara dos objectivos dos novos sistemas; a formação adequada sobre os novos sistemas; a adequação dos recursos humanos às necessidades dos novos sistemas; o apoio dos gestores e administradores de topo em todo o processo. Posteriormente, Brewer (1998) apresenta mais um factor adicional aos quatro já apresentados por Shields e Young

(1989), trata-se da cultura nacional. Brewer (1998) realiza um estudo sobre os reflexos que as diferenças culturais entre os diversos países podem ter no sucesso ou insucesso da implementação das diferentes técnicas de controlo de gestão. O autor concluiu que as culturas com características mais colectivistas tiveram um maior sucesso ao nível de resultados e implementação das técnicas do controlo de gestão comparativamente com os resultados obtidos por culturas mais individualistas. Chanegrih (2008) apresenta dois novos factores que, na sua opinião, contribuem para o sucesso ou insucesso da mudança nos sistemas de controlo de gestão: o nível de resistência à mudança dos colaboradores; o nível de complexidade dos novos sistemas. Quanto maior o nível destes dois factores, maior a probabilidade de insucesso do processo de mudança.

A literatura revista identifica diversas variáveis contingenciais que promovem a mudança nos sistemas de controlo de gestão (Baines e Langfield-Smith, 2003; Chanegrih, 2008; Smith *et al.*, 2005; Waweru *et al.*, 2004; Luther e Longden, 2001), também denominadas por alguns autores como factores de mudança (Scapens *et al.*, 2002).

Scapens *et al.* (2002) identificam como principais factores de mudança os seguintes: a globalização; o desenvolvimento tecnológico; a mudança nas estruturas das organizações. A globalização promove a ligação e dependência, a nível económico e financeiro, das diversas economias, fazendo com que as empresas tenham de competir com um número cada vez maior de concorrentes. Este factor pode, segundo estes autores, levar à necessidade de implementar sistemas de controlo de gestão mais evoluídos que forneçam informação mais útil à tomada de decisão. O desenvolvimento tecnológico verificado ao nível de criação e desenvolvimento da informação, devido à proliferação dos computadores pessoais e ao aumento constante das suas capacidades, permitiram um aumento significativo do volume de informação contabilística trabalhada e a sua melhor adequação às necessidades específicas da gestão de cada organização (Scapens *et al.*, 2002). Estes autores defendem ainda que as alterações registadas ao nível do mercado onde a empresa se insere provocam alterações na estrutura da empresa, nas exigências dos clientes internos e externos e até nas estratégias de negócio da empresa. Scapens *et al.* (2002) e Smith *et al.* (2005) consideram que a mudança nas estruturas das organizações é visível na proliferação do outsourcing que tem ocorrido nos últimos anos. Estas alterações nas estruturas das empresas promovem a mudança nos sistemas de controlo de gestão, contribuindo para um aumento da participação dos colaboradores na tomada de decisão (Scapens *et al.*, 2002; Smith *et al.* (2005).

Baines e Langfield-Smith (2003) realizaram um inquérito a 141 empresas industriais com o objectivo de analisar a relação entre as alterações no ambiente externo das empresas e determinadas variáveis internas como a estratégia, a tecnologia utilizada, a estrutura organizacional e as técnicas de controlo de gestão. Os dados recolhidos sugerem existir uma associação entre a mudança e a dimensão das empresas, tendo sido esta medida através do número de trabalhadores. As conclusões mostram que o aumento da competitividade externa provoca a mudança no sentido da utilização de técnicas de controlo de gestão mais avançadas. No entanto esta relação é estabelecida através da acção do aumento da competitividade sobre três vectores simultâneos: alterações tecnológicas; alterações estratégicas e alterações na estrutura organizacional. O aumento da competitividade induz alterações tecnológicas que provocam uma alteração na estrutura de custos da empresa, o que exige a utilização de técnicas de controlo de gestão mais avançadas. As alterações estratégicas, resultantes do aumento da competitividade, centram o seu foco no cliente, o que exige novos sistemas de controlo de gestão que suportem essa nova estratégia. O aumento da competitividade induz ainda alterações na estrutura organizacional que fomentam a utilização de novas técnicas de controlo de gestão que privilegiem a utilização de medidas não financeiras.

O nível de competitividade é uma variável aos sistemas de controlo de gestão confirmada também pelos estudos de Luther e Longden (2001) e Waweru *et al.* (2004). Estes últimos autores identificam ainda como variável contingencial a cultura nacional. Chanegrih (2008) confirma esta última variável contingencial e acrescenta uma nova: o contexto macroeconómico do País onde a empresa opera.

Scapens *et al.* (2002) preocupam-se ainda com a identificação dos factores com maior relevância para a mudança no controlo de gestão e dos factores responsáveis pela inibição da mudança. Relativamente aos factores potenciadores da mudança no controlo de gestão, Scapens *et al.* (2002) identificaram como mais importantes os seguintes: a percepção da necessidade de mudança por parte da gestão; a necessidade de obter informações relevantes para a gestão. Relativamente aos factores inibidores da mudança, Scapens *et al.* (2002) identificam os seguintes: as exigências de divulgação da contabilidade financeira; as alterações impostas por empresas do grupo.

Esta revisão de literatura torna relevante o estudo da mudança, a nível da hotelaria portuguesa, mais especificamente nos hotéis de cinco estrelas localizados em Portugal continental, analisando: se tem existido mudança nos sistemas de controlo de gestão; quais os factores com maior e menor relevância para essa mudança; quais os factores que mais contribuíram para a inibição da mudança no controlo de gestão. Com base na revisão de literatura efectuada, formularam-se as seguintes questões de estudo:

Questão de estudo A – A dimensão dos hotéis é um factor contingencial à mudança nos sistemas de controlo de gestão?

Questão de estudo B – Quais os factores que mais influenciam a mudança nos sistemas de controlo de gestão dos hotéis?

Questão de estudo C – Quais os factores de inibição da mudança nos sistemas de controlo de gestão dos hotéis?

Identificadas as questões de estudo, tornou-se necessário definir a metodologia mais apropriada. Esta decisão limita o método de recolha de dados a duas hipóteses, a entrevista e o inquérito, uma vez que os dados pretendidos não são alvo de publicação ou divulgação por parte dos hotéis portugueses. Segundo Abernethy *et al.* (1999), não existem métodos de recolha de dados perfeitos, existem sim, métodos que se adequam melhor do que outros a determinadas questões de estudo. Bell (2005) refere que tanto a entrevista como o inquérito têm vantagens e desvantagens. Ponderadas as vantagens e desvantagens dos dois métodos de recolha de dados revistos, optámos pela realização de um inquérito, pelo facto de os dados resultantes de um inquérito serem mais concisos e menos dúbios, não existindo qualquer intervenção do entrevistador durante a aplicação do inquérito (Bell, 2005). Para a formulação das questões sobre mudança, optámos por replicar uma parte do questionário já testado por Vicente (2007), mas que foi aplicado a uma listagem de empresas de diversos sectores de actividade e não há hotelaria, pois considerámos que a utilização de questões já testadas é uma garantia da sua qualidade.

3. RECOLHA DE DADOS

De acordo com a lista fornecida pelo Turismo de Portugal, existem 52 hotéis classificados e registados como hotéis de cinco estrelas, em Portugal continental. Destes 52 apenas 45 aceitaram participar no nosso estudo, o que originou uma taxa de resposta de 87%. Ao nível da localização geográfica escolhemos como referência a divisão por NUTS II (Nomenclatura das unidades territoriais para fins estatísticos), desta forma podemos concluir que 6 dos 45 hotéis encontram-se localizados na região Norte do país, 4 na região centro, 19 na região de Lisboa e Vale do Tejo, 4 na região do Alentejo e 12 na região do Algarve. Verificámos também que existe uma igualdade entre a percentagem dos hotéis

inquiridos e a percentagem do total de hotéis por região, nas regiões do Norte e de Lisboa e Vale do Tejo. Nas restantes regiões verifica-se uma diferença de apenas 1 ou 2 valores percentuais, o que sugere não existir distorção geográfica provocada pelos não respondentes.

O objectivo inicial era inquirir o director financeiro e, na ausência deste, o director geral do hotel. Em alguns casos o nosso pedido foi encaminhado para os assistentes dos directores, o que nos pareceu satisfatório, pois em muitos casos têm uma visão mais nítida da realidade, devido à sua proximidade com os restantes membros da empresa. Em alguns hotéis o responsável pela área financeira e contabilística da empresa ocupava a função de responsável da contabilidade ou mesmo contabilista, esta tendência era verificada em hotéis de pequenas dimensões. A análise das características dos respondentes permite concluir que 44% dos inquiridos foram respondidos por directores financeiros ou por assistentes dos directores financeiros; 32% dos respondentes são contabilistas ou responsáveis pela contabilidade do hotel; cerca de 22% dos inquiridos ocupa a função de director geral ou de assistente da direcção do hotel. Apenas um respondente desempenhava a função de chefe dos serviços administrativos. Todos os respondentes têm formação superior ao nível de Bacharelato ou Licenciatura. Apenas um tem formação hoteleira, a maior frequência de resposta, 44% dos inquiridos, realizou a sua formação na área da gestão; seguindo-se a formação em contabilidade (31%) e, por último, a formação em secretariado (22%).

4. RESULTADOS

4.1. QUESTÃO DE ESTUDO A – MUDANÇA E DIMENSÃO DOS HOTEIS

Para responder à primeira questão de estudo é necessário: criar uma variável que identifique se existiu ou não mudança nos sistemas de controlo de gestão; analisar se existe associação entre a variável mudança e a dimensão dos hotéis. A análise à primeira pergunta do questionário sugere que a maioria dos hotéis (76%) sofreu na última década uma alteração ao nível do controlo de gestão. Apenas 24% dos hotéis não sofreram alterações ao nível do controlo de gestão nos últimos 10 anos. Relativamente ao grau de mudança verificado, nos 34 hotéis em que esta ocorreu, os dados recolhidos mostram que a maioria dos hotéis realizou mudanças significativas ao nível do controlo de gestão. Nenhum dos inquiridos considerou que a mudança ocorrida na sua organização tivesse sido moderada. A maioria dos inquiridos (79%) considerou a mudança ocorrida como substancial e 21% como muito substancial. Como medida da dimensão dos hotéis utilizámos a variável número de colaboradores. Sendo esta uma variável contínua, tivemos de agrupar os casos em dois grupos. Para tal utilizámos o método da partição pela mediana. Segundo Hill e Hill (2008) este é o método mais adequado, pois pode ser utilizado em distribuições de variáveis contínuas simétricas e assimétricas. A mediana do número de colaboradores é de 150, o que permite agrupar os hotéis em dois grandes grupos: o primeiro inclui todos os hotéis que empregam menos de 150 colaboradores; o segundo inclui os hotéis que empregam 150 empregados ou mais. A relação entre a variável “número de colaboradores” e a variável “mudança” é apresentada na tabela 1.

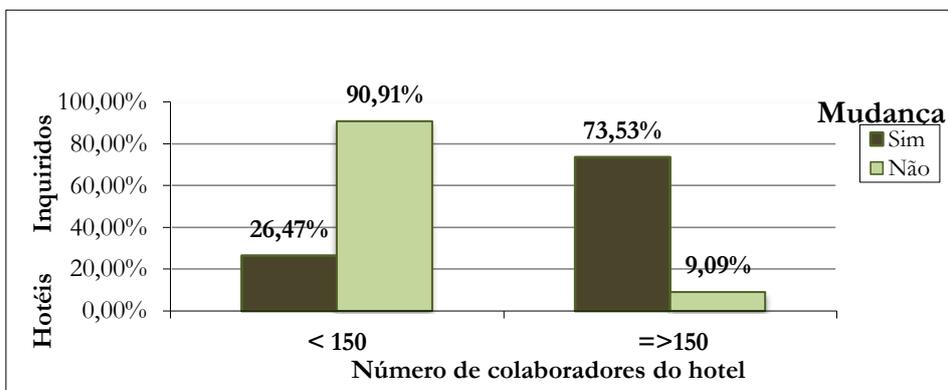
Tabela 1: Variáveis “número de colaboradores” e “mudança”

		Número de colaboradores		Total	
		<150	= >150		
Mudança ao nível do Control de Gestão	Não	Frequência	10	1	11
		% do Total	90,9%	9,1%	24,4%
	Sim	Frequência	9	25	34
		% do Total	26,5%	73,5%	75,6%
Total		Frequência	19	26	45
		% do Total	42,2%	57,8%	100,0%

A relação entre as duas variáveis permite concluir que a maioria dos hotéis em que não ocorreu mudança ao nível do controlo de gestão (10 em 11 hotéis) emprega menos de 150 colaboradores. Em contrapartida, 25 dos 34 hotéis em que ocorreu mudança ao nível do controlo de gestão, empregam mais de 150 colaboradores.

O gráfico 1 traduz graficamente a informação da tabela 1 e evidencia a existência de uma relação entre a dimensão dos hotéis e a existência de mudança ao nível do controlo de gestão. A esta relação aplicámos o teste do Qui-Quadrado de Pearson, que nos deu um resultado de 14.146 e um valor-p inferior a 0.001, o que nos permite rejeitar a hipótese nula de independência das variáveis e aceitar a hipótese de existência de uma relação entre a variável mudança no controlo de gestão e a variável de dimensão do hotel.

Gráfico 1: Variáveis “número de colaboradores” e “mudança”



4.2. QUESTÃO DE ESTUDO B – FACTORES POTENCIADORES DA MUDANÇA

Na tabela 2 apresentamos os principais factores apresentados pelos 34 hotéis onde ocorreu mudança nos sistemas de controlo de gestão. Os principais factores de mudança são: a percepção da necessidade de mudança pelos gestores, este factor foi apontado por 71% dos inquiridos com sendo um factor muito importante para a mudança que ocorreu no seu hotel; a necessidade de melhorar a eficiência, com classificação de muito importante para 68% dos inquiridos. No outro extremo, ou seja os factores que não influenciaram a mudança, encontramos: as alterações impostas por uma influente entidade local, 76% dos inquiridos consideram-no um factor sem importância na mudança; as leis e outras normas, que foi apontado por 74% dos inquiridos como também sendo um factor sem importância. Os principais factores considerados pelos hotéis como sendo “importantes” foram os seguintes: a necessidade de alterações na informação de gestão (76%); as alterações na estrutura organizacional (71%), as alterações nas políticas e nas estratégias de gestão (65%); existência de um novo software

(59%); as exigências de divulgação externa (53%); a disponibilidade de empregados com as competências apropriadas (47%); as alterações nas condições de mercado (44%); a disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias (44%); as alterações na estratégia global de negócio (41%). Estes factores, considerados pelos hotéis como importantes para a mudança, podem ser agrupados em dois grupos: factores derivados de alterações ocorridas ao nível da estrutura, das estratégias de informação/divulgação e de gestão (como por exemplo implementação de novos softwares); factores relacionados com a disponibilidade de recursos financeiros e humanos capazes de realizar as mudanças necessárias.

Tabela 2: Factores que influenciaram a mudança no controlo de gestão

	Sem Importância	Pouca Importância	Importância Média	Importante	Muito Importante
Exigências de divulgação	0%	6%	35%	53%	6%
Existência de um novo software	0%	15%	21%	59%	6%
Existência de novas tecnologias	3%	6%	79%	12%	0%
Percepção da necessidade de mudança pelos gestores	0%	6%	3%	21%	71%
Necessidade de alterações na informação de gestão	0%	6%	12%	76%	6%
Alterações nas condições de mercado	3%	21%	32%	44%	0%
Alterações na estrutura organizacional	0%	9%	9%	71%	12%
Alterações nas políticas e estratégias de gestão	0%	6%	24%	65%	6%
Alterações na dimensão da organização	9%	35%	44%	12%	0%
Globalização a nível mundial dos mercados	3%	24%	68%	6%	0%
Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	0%	9%	15%	38%	38%
Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas	3%	35%	15%	47%	0%
Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias	3%	6%	44%	44%	3%
Observação de alterações em outras organizações	9%	9%	44%	21%	18%
Alterações impostas por empresas do grupo	18%	0%	59%	15%	9%
Alterações impostas por uma influente entidade local	76%	18%	6%	0%	0%
Alterações na estratégia global do negócio	3%	9%	32%	41%	15%
Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	0%	9%	6%	18%	68%
Necessidade de redução da força de trabalho	26%	24%	38%	12%	0%
Influência dos consultores externos	0%	24%	62%	15%	0%
Alterações relativamente aos fornecedores	15%	41%	44%	0%	0%
Alterações das exigências por parte dos clientes	6%	15%	35%	15%	29%
Leis e outras normas	74%	24%	3%	0%	0%

Relativamente aos factores que foram considerados pelos hotéis como sendo de “importância média” destacam-se: a existência de novas tecnologias, com 79% das escolhas; a globalização ao nível mundial dos mercados (68%); a influência dos consultores externos (62%); as alterações impostas por empresas do grupo (59%). Tratam-se de factores de origem externa ao hotel mas que têm uma influência directa sobre este, sem que a relação seja recíproca, como por exemplo, a globalização ou o aparecimento de novas tecnologias.

4.3. QUESTÃO DE ESTUDO C – FACTORES INIBIDORES DA MUDANÇA

O objectivo desta questão de estudo é identificar quais os principais factores que levaram os hotéis de cinco estrelas de Portugal continental a não realizarem nenhuma mudança ao nível do controlo de gestão, ou no caso dos hotéis que realizaram alguma mudança, quais os factores que inibiram ou dificultaram mais essa mudança. Esta questão era de resposta obrigatória a todos os inquiridos, ou seja, os 45 hotéis que participaram neste estudo. A tabela 3 mostra-nos os resultados obtidos, o que nos permite concluir que nenhum factor dos apresentados foi apontado como sendo “muito importante”

para a inibição da mudança no controlo de gestão. É de salientar que 11 dos 45 hotéis estudados não realizaram qualquer mudança ao nível do controlo de gestão na última década e mesmo assim não apontam nenhum factor como sendo muito relevante para este facto. Ao nível dos factores considerados “importantes” para a inibição da mudança no controlo de gestão, não se verificaram valores significativos, sendo os custos elevados com os novos softwares de contabilidade o factor mais relevante, com 24% de respostas. Podemos ainda detectar alguma dificuldade em direccionar a responsabilidade da não mudança no controlo de gestão de forma significativa para algum factor, ou seja, a maioria dos factores apontados são classificados como sendo de importância média, ou de grau inferior.

Tabela 3 - Factores de inibição à mudança no controlo de gestão

	Sem importância	Pouca importância	Importância Média	Importante
Custos elevados dos novos softwares de contabilidade	29%	18%	29%	24%
Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão	6%	18%	68%	9%
Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes	0%	38%	47%	15%
Conservadorismo da gestão de topo	0%	65%	18%	18%
Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes	0%	79%	12%	9%
Activos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor	35%	9%	47%	9%
Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão	3%	91%	6%	0%
Preocupação com as novas tecnologias	38%	53%	6%	3%
Preocupação relativamente à mudança em geral	32%	29%	35%	3%
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	74%	24%	3%	0%
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas	38%	35%	26%	0%
Compromissos com fornecedores de softwares	79%	9%	12%	0%
Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas providenciam	0%	79%	18%	3%
A acção e poder de gestores influentes	56%	12%	21%	12%
Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança	82%	12%	6%	0%
O Controlo de Gestão não encarado como importante	53%	15%	32%	0%

Relativamente aos factores apontados como tendo “importância média” para a inibição da mudança, destacam-se os seguintes: a incompatibilidade dos sistemas actuais com outros sistemas e práticas de informação de gestão (68%); a satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de controlo de gestão existentes (47%); a existência de activos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de controlo de gestão já existentes (47%). Estes três factores, classificados como tendo importância média têm um eixo comum, todos eles evidenciam a satisfação com os sistemas utilizados actualmente pelo hotel, referem-se à mudança como sendo algo desnecessário ou mesmo incompatível com os actuais sistemas, o que nos pode levar a concluir que a habituação a um determinado modo de gestão e de contabilização resulta numa gradual acomodação e desinteresse em explorar novos sistemas.

Relativamente aos factores identificados como sendo de “pouca importância” para a inibição da mudança, temos cinco factores que se destacam por reunirem mais de 50% de respostas favoráveis: a incapacidade dos colaboradores para usarem novas práticas e/ou sistemas de controlo de gestão, com 91% de respostas; a relutância em alterar as práticas e sistemas de gestão existentes (79%); a estabilidade provocada pelas práticas existentes (79%); o conservadorismo da gestão de topo (65%); a preocupação com as novas tecnologias (53%). Ao analisarmos a classificação como “pouco importante”, podemos concluir que a maioria dos factores revela de um modo geral um medo pelo desconhecido, pela mudança, expressos através da rejeição das novas tecnologias, evidenciando a estabilidade e previsibilidade oferecidas pelos sistemas e práticas utilizadas actualmente. Podemos ainda salientar que não é apontado nenhum factor financeiro ou contratual, todos os factores apresentados

são de ordem moral e emocional, natural de qualquer processo de mudança. Relativamente aos factores identificados como não sendo importantes para a mudança, destacam-se os seguintes: a preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança (82%); os compromissos com fornecedores de software (79%); a preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego (74%); as acções e poderes de gestores influentes (56%); o controlo de gestão não encarado como importante (53%).

5. CONCLUSÃO

O objectivo deste estudo é contribuir para o conhecimento sobre a mudança nos sistemas de controlo de gestão na hotelaria portuguesa na última década. Para o atingir, realizámos um questionário aos hotéis de cinco estrelas em Portugal continental. Os resultados obtidos permitem concluir que na maioria dos hotéis inquiridos ocorreu mudança nos sistemas de controlo de gestão na última década, a maioria dos quais a classifica como substancial. Encontrámos uma relação estatisticamente significativa entre a dimensão do hotel e a existência de mudança, é nos hotéis de maiores dimensões que se regista de forma mais frequente o processo de mudança. Relativamente aos factores potenciadores da mudança, os resultados obtidos permitem identificar os factores que foram considerados como sendo muito importantes: a percepção da necessidade de mudança pelos gestores; a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade. No extremo oposto, ou seja, os factores que foram considerados como sendo factores sem importância para a mudança, são os seguintes: as alterações impostas por uma influente entidade local e o surgimento de leis e outras normas. Esta análise sugere-nos que os principais impulsionadores da mudança foram a necessidade sentida de um modo geral de melhorar, de tornar o hotel mais eficaz e o facto de essa necessidade ter sido sentida pelos gestores. No outro extremo, ou seja, os factores que menos contribuíram para a mudança encontram-se factores externos ao hotel, ou seja, leis e normas ou alterações impostas por uma entidade exterior, independentemente da sua influência sobre a gestão do hotel. Relativamente aos factores inibidores da mudança, verificámos que não foi apontado nenhum factor como sendo muito importante para esse efeito. Ao nível da importância média destacam-se as incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão, como sendo um factor de inibição. Ao nível dos factores considerados com não tendo importância para a inibição da mudança destacam-se três: os compromissos com fornecedores de software; a preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego; a preocupação com a queda da moral do staff, em resultado da mudança. De um modo geral podemos salientar que não foi destacado nenhum factor como sendo muito importante ou importante para a inibição da mudança do controlo de gestão, os factores que foram apontados como sendo de importância média estão relacionados com a satisfação com os sistemas actualmente utilizados, e com a incompatibilidade da mudança com outros sistemas e práticas já existentes no hotel.

Como principais limitações deste estudo, apresentamos a reduzida dimensão do universo, apenas 52 hotéis em Portugal continental, assim como não se terem inquirido os hotéis da Região Autónoma da Madeira, que é uma das regiões nacionais com maior procura, tanto a nível nacional como internacional. São necessários novos estudos empíricos que permitam generalizar as conclusões obtidas, para os hotéis de categoria inferior, ou evidenciar eventuais diferenças entre as diferentes categorias de hotel.

BIBLIOGRAFIA

ABERNETHY, M. A., CHUA, W. F., LUCKETT, P. F., AND SELTO, F. H. (1999), "Research in managerial accounting: Learning from others experiences", *Accounting and Finance*, 39, 1-27.

- BAINES, A., AND LANGFIELD-SMITH, K. (2003), Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- BELL, J. (2005), *Doing Your Research Project: a guide for first-time researchers in education and social science*, Open University Press, Buckingham, 4th edition.
- BREWER, P. (1998), “National culture and activity-based costing systems: a note”, *Management Accounting Research*, 9, 241-260.
- BURNS, J., AND VAIVIO, J. (2001), “Management Accounting Change”, *Management Accounting Research*, 12, 389-402.
- CHANEGRIH, T. (2008), “Applying a Typology of Management Accounting Change: a research note”, *Management Accounting Research*, 19, 278-285.
- HOPPER, T., AND POWELL, A. (1985), “Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions”, *Journal of Management Studies*, 22 (5), 429-465.
- JOHNSON, H., AND KAPLAN, R. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN, R. S. (1990), “The Four-Stage Model of Cost Systems design”, *Management Accounting*, February, 22-26.
- LUTHER, R., AND LONGDEN, S. (2001), Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study, *Management Accounting Research*, 12, 299-320.
- SCAPENS, R., EZZAMEL, M., BRUNS, J., AND BALDVINSDOTTIR, G. (2002), *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, CIMA, London.
- SHIELDS, M. D., AND YOUNG, S. M. (1989), “A behavioral model for implementing cost management systems”, *Journal of Cost Management*, Winter, 17-27.
- SMITH, J., e MORRIS, J., AND EZZAMEL, M. (2005), “Organizational Change, outsourcing and the impact on Management Accounting”, *The British Accounting Review*, 37, 415-441.
- SULAIMAN, S., AND MITCHELL, F. (2005), “Using a typology of Management Accounting Change: an empirical analysis”, *Management Accounting Research*, 16, 422-437.
- WAWERU, N., AND HOQUE, Z., e ULIANA, E. (2004), “Management Accounting Change in South Africa”, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 17 (5), 675-704.
- VICENTE, C. (2007), *Estudo da mudança nas práticas de controlo de gestão em Portugal*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa.