

Aderência às alavancas de controle estratégico propostos por Simons: um estudo em empresas hoteleiras

ROGÉRIO JOÃO LUNKES ¹	FABRÍCIA SILVA DA ROSA ¹	HANS MICHAEL VAN BELLEN ¹	ROQUE BRINCKMANN ¹	LUIZ ALBERTON ¹
rogeriolunkes@hotmail.com	fabriciasrosa@hotmail.com	hansbellen@cse.ufsc.br	roque@cse.ufsc.br	alberton@cse.ufsc.br

¹ Professor da Universidade Federal de Santa Catarina

RESUMO

O artigo apresenta resultado de pesquisa realizada em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis (SC) sobre a aderência às alavancas de controle estratégico propostas por Simons (1995): sistema de crenças, sistema de fronteira, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo. Quanto à epistemologia, o trabalho conforma-se como descritivo, sendo conduzido através de instrumento de levantamento (survey) e delineamento por acessibilidade. A análise dos resultados demonstra que a ausência dos sistemas de crenças e fronteiras pode comprometer os controles interativos, como é o caso das ferramentas de avaliação de desempenho, a exemplo do balanced scorecard.

Palavras-chave: controles estratégicos, indicadores e hotelaria

1 INTRODUÇÃO

Tradicionalmente o controle era assegurado pelo acompanhamento de medidas financeiras *a posteriori* ou das atividades desenvolvidas de forma direta. Mais recentemente ganham destaque outras medidas de desempenho, por meio das quais se tenta mensurar e melhor estimar o valor criado por uma empresa. Embora possam ser atribuídas outras finalidades, o maior objetivo de uma avaliação é proporcionar maior eficiência, eficácia e economia às atividades da organização por meio do controle *a priori*.

Para Miranda, Wanderley e Meira (1999), a literatura tem mostrado que, no passado, as empresas tomavam decisões baseadas em informações financeiras vinculadas à contabilidade. Por outro lado, atualmente a tomada de decisão envolve um maior número de variáveis relacionadas a medidas de satisfação e retenção dos clientes, qualidade dos produtos e serviços, participação no mercado, satisfação dos empregados, bem como as referidas a suas competências.

A discussão da estratégia dos sistemas gerenciais e de seu alinhamento se intensificou após a introdução dos sistemas de medidas estratégicas de desempenho, como o *Balanced Scorecard* (BSC). Esses sistemas de controle estratégico foram rapidamente difundidos nas organizações. Atkinson et al. (2000) definem que o *Balanced Scorecard* reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional. Para Kaplan e Norton (2001), o *Balanced Scorecard* é como os instrumentos na cabine de comando de um avião: fornece, de relance, informações completas aos gestores.

Diversos fatores controláveis e incontroláveis podem agir como barreiras à execução dos objetivos estratégicos. A construção do BSC presume que os objetivos estratégicos estejam previamente definidos. Os mentores do BSC assumem que o alinhamento entre a

visão, os objetivos estratégicos e as medidas de desempenho sempre ocorrem, entretanto, em muitos casos práticos essa aceção não ocorre da forma desejada.

Para Mintzberg (1987) e Hamel (2000), as aproximações detalhadas dos sistemas estratégicos de medida de desempenho podem induzir à inflexibilidade do pensar estratégico. Aliado a isso, Simons (1995) descreve ainda que as estratégias, mesmo as melhores, são inúteis a menos que os gestores entendam as ferramentas e técnicas de implementação.

Assim, a utilização conjunta das alavancas de controle estratégico de Simons e dos sistemas gerenciais como o *Balanced Scorecard*, pode minimizar possíveis dificuldades e problemas de alinhamento entre a visão, estratégias, diretrizes, objetivos e indicadores de desempenho.

Tendo em vista a importância das alavancas de controle estratégico no alinhamento e avaliação de desempenho, surge a pergunta de pesquisa: Quais são os sistemas de controles estratégicos utilizados em empresas hoteleiras? Decorre daí o objetivo deste artigo estar centrado em estudo sobre os principais sistemas de controles estratégicos utilizados em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis (SC).

2 DESENVOLVIMENTO DO TEMA

2.1 CONCEITO E TIPOS DE CONTROLE

De acordo com Atkinson et al. (2000, p.581), “controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Para Oliveira (1999, p.53), o controle pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos.

As atividades de controle envolvem o monitoramento e avaliação de pessoas e outros recursos usados nas operações da empresa para assegurar que os objetivos sejam alcançados. O propósito do controle é dar ciência se as metas planejadas pela organização estão sendo atingidas. Isso inclui o uso de incentivos e outras recompensas que motivem os empregados a alcançar metas. O controle pode ser dividido em três tipos: controle estratégico, tático ou gerencial e operacional.

O **controle estratégico**, segundo Mosimann e Fisch (1999, p.77), consiste na verificação das relações da empresa com o ambiente, na comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alteração de objetivos por mudanças ambientais, que geram ameaças e oportunidades à empresa, na averiguação da má condução do negócio, ou ainda na investigação de falsas premissas na elaboração das próprias diretrizes estratégicas.

O **controle tático ou gerencial** é um instrumento de verificação e acompanhamento de medições mais gerais em nível de unidade. Ele tem a função de avaliar gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas qualitativas e quantitativas. O controle tático constitui-se de um conjunto de indicadores e metas que permite verificar se os objetivos estão sendo atingidos (CATELLI et al., 2001).

O **controle operacional**, de acordo com Weslch (1973, p.17), pode ser definido como sendo a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos. Na seqüência, será detalhado com mais propriedade o controle estratégico.

2.2 CONTROLE ESTRATÉGICO

Simons (1995) desenvolveu uma estrutura para o controle estratégico, pela qual o mesmo é alinhado às múltiplas definições da estratégia e aos aspectos pretendidos e emergentes do seu desenvolvimento. O autor define os sistemas de controle gerenciais formais como sendo as rotinas e os procedimentos baseados em informação, pelos quais os gerentes testam padrões para as atividades organizacionais, em seguida os mantendo ou alterando.

Assim, o autor assevera que a empresa deve trabalhar sobre quatro variáveis básicas de **controle estratégico**: valores centrais, riscos a serem evitados, incertezas estratégicas e aspectos críticos de desempenho. A operacionalização se dá por meio de quatro sistemas, chamados alavancas de controle, conforme figura 1.

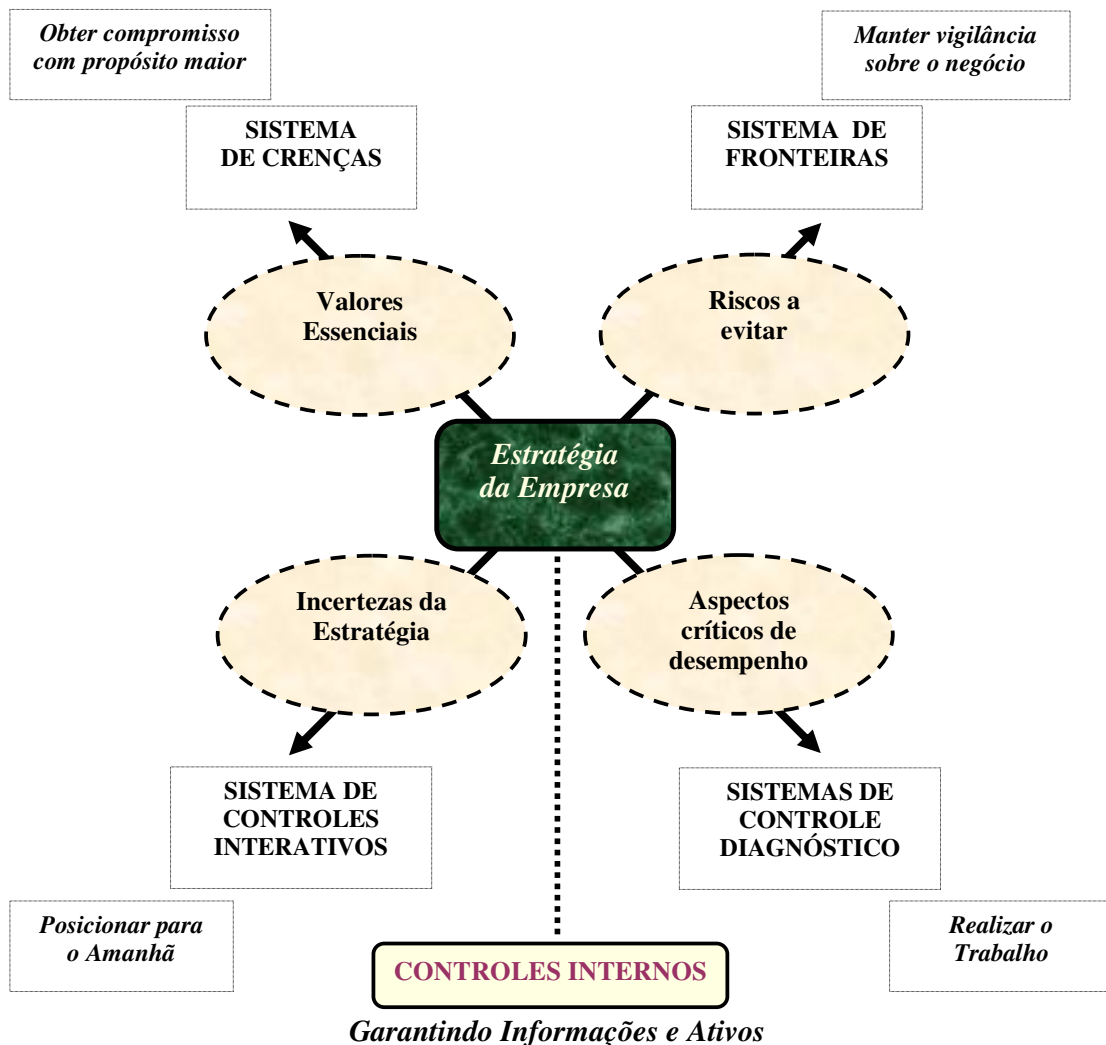


Figura 1. Alavancas para o controle.
Fonte: Simons (1995).

De acordo com a figura 1, as quatro alavancas de controle são alinhadas mesmo estando trabalhando simultaneamente para diferentes finalidades. Uma idéia central nesta estrutura estratégica de controle é o equilíbrio das necessidades de inovação e os diferentes interesses. O sistema de crenças é usado para realçar os valores do núcleo relacionados à estratégia de negócio e inspirar a busca de novas oportunidades, enfatizando os valores centrais da organização. O sistema de fronteiras reduz os riscos pelo ajuste do limite dos

comportamentos estratégicos indesejáveis. Através do sistema de controle diagnóstico os fatores críticos do sucesso são comunicados e monitorados. Finalmente, o sistema de controle interativo é utilizado para discutir incertezas estratégicas e aprender com os resultados atingidos em um ambiente de constante mudança. Quando os sistemas de crenças e os sistemas de controles interativos forem usados para incentivar o comportamento inovador, os sistemas de fronteiras e os sistemas de controles diagnósticos são empregados para verificar como os colaboradores se comportam de acordo com regras e planos preestabelecidos (TUOMELA, 2005).

Segundo Kaplan e Norton (2001, p.362), as organizações também precisam de forte sistema de controles internos para salvaguarda dos ativos críticos, como caixa, estoques, equipamentos, informação – inclusive bancos de dados –, escrituração contábil e registros de clientes. Em muitas organizações, os sistemas de mensuração do desempenho se concentram apenas nessas tarefas de controle interno. Embora importantes, o foco exclusivo nos controles internos confunde observância de normas e regulamentos com realização da missão e consecução de resultados. Os controles internos não serão abordados neste trabalho, podendo ser objeto de trabalhos futuros.

Na seqüência serão abordados com mais propriedade cada um dos quatro sistemas, ou alavancas, de controle estratégico.

2.2.1 Sistema de Crenças

Tal sistema compõe-se de um conjunto “filosófico” de definições em documento que a empresa estabelece, demarcando seu propósito e seus valores. Pode consistir de declarações da missão, visão, valores centrais, credos e propósitos, entre outros. Esses documentos estimulam e guiam a busca de oportunidades pelos colaboradores, o que decorre do reforço de seu comprometimento (DIEHL, 2005).

Para Kaplan e Norton (2001, p. 362) o sistema de crenças é o conjunto explícito de documentos transmitidos aos colaboradores, o qual fornece a estrutura básica de valores, propósito e trajetória da organização.

2.2.2 Sistema de Fronteiras

Trata-se de um sistema que restringe os comportamentos aceitáveis para os colaboradores da empresa. Através dessa alavanca são estabelecidos limites na busca de oportunidades, o que minimiza riscos. Podem tomar a forma de códigos de conduta, códigos de ética, regras, manuais, sanções e medidas de desempenho. São usados para proteger segredos organizacionais, reputação e para evitar complicações legais.

Kaplan e Norton (2001, p.362) descrevem que, além de difundir o grande propósito da organização, os gestores devem divulgar os comportamentos e atitudes aceitáveis e inaceitáveis para execução da missão. As empresas necessitam de um sistema de fronteiras que desenhe as ações admissíveis e inadmissíveis. Assim, o sistema de fronteiras se compõe de restrições legais e códigos de conduta que identificam com clareza as ações e o espectro de comportamentos aceitáveis.

2.2.3 Sistema de Controle Diagnóstico

Este sistema tem por finalidade monitorar os resultados ou saídas da empresa, sendo essenciais para implementar as estratégias pretendidas e chegar a um bom resultado. Numa estratégia de posicionamento a empresa pode competir baseada em custos, diferenciação ou enfoque (PORTER, 1980). Um exemplo de sistema diagnóstico é formado pelos fatores-chave

de sucesso, entre estes, Horgreen, Foster e Datar (2000) destacam o preço, o custo, a qualidade, o tempo e a inovação.

Para Kaplan e Norton (2001, p.362):

Os sistemas de diagnóstico fornecem sinais sobre a saúde organizacional; representam importantes dimensões do desempenho, do mesmo modo como a temperatura do corpo e a pressão sanguínea (sinais vitais) são pistas sobre a saúde pessoal. As organizações podem apresentar centenas ou milhares de variáveis fundamentais para o sucesso, mas talvez nenhuma delas seja um vetor do sucesso estratégico. Algumas dessas variáveis às vezes são chamadas de “fatores críticos de sucesso”. Indicam que as operações estão “sob controle”. É preciso mensurar, monitorar e controlar as variáveis de diagnóstico, mas sua apresentação à alta gerência deve ser efetuada exclusivamente sob o critério de exceção, quando determinado valor ultrapassa os limites de controle e exige ações corretivas.

De acordo com Simons (1995), uma das premissas básicas dos controles diagnósticos é que as saídas do processo sejam mensuradas. Um sistema de medida de desempenho se constitui de conjuntos de indicadores financeiros ou não financeiros de desempenho que os gerentes usam para avaliar seu próprio desempenho, da sua unidade, ou de seus subordinados. A informação derivada dos sistemas de medida de desempenho também pode ser usada para a alocação de recursos, a coordenação, avaliação do negócio ou a identificação de áreas de melhoria. Nos sistemas de medida de desempenho estratégicos, os indicadores descrevem qualquer um dos fatores críticos de sucesso, considerando a execução da estratégia ou os resultados que se espera atingir.

2.2.4 Sistema de Controle Interativo

Por este padrão de sistema são produzidos o acompanhamento e a mensuração das medidas de desempenho, o que potencializa as estratégias emergentes. Através do sistema são monitoradas as incertezas estratégicas ou ambientais, que correspondem aos pressupostos que afetam as premissas fundamentais da estratégia. São exemplos de ferramentas utilizadas num sistema de controle interativo o Orçamento, o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*.

O quadro 1 demonstra o papel das medidas financeiras e não financeiras aplicadas nas quatro alavancas de controle estratégico.

Medidas Financeiras	Medidas não Financeiras
Controle diagnóstico	
Para controlar e fazer com que a estratégia selecionada conduza à realização de objetivos financeiros.	Para controlar e fazer com que o desempenho dos fatores críticos do sucesso da estratégia seja aceito por todos.
Controle interativo	
Para aferir o grau das incertezas.	Para localizar problemas relacionados a incertezas específicas.
Sistema de crenças	
Para reforçar os valores financeiros relacionados aos interesses dos acionistas.	Para reforçar múltiplos valores relacionados a clientes, empregados, sociedade etc.
Sistema de fronteiras	
Para minimizar riscos financeiros	Para enfatizar os limites estratégicos.

Quadro 1. O papel das medidas financeiras e não financeiras nas quatro alavancas de controles estratégicos.

Fonte: Tuomela (2005).

Conforme quadro 1, os sistemas de controles interativos podem utilizar medidas financeiras e não financeiras na projeção e avaliação de desempenho. Kaplan e Norton (2001, p.362) asseveram que, quanto à implementação das estratégias organizacionais, os sistemas de controles interativos são os sistemas de informação formais utilizados pelos gestores para se envolverem em diálogo ativo com seus subordinados na sua consecução. Esses sistemas concentram a atenção e promovem o diálogo em toda a organização. Tais sistemas atuam como catalisadores do questionamento e do debate contínuos a respeito dos dados, pressupostos e planos subjacentes que induzem o aprendizado e a melhoria.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Quanto aos fins esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, a qual, segundo Gil (1999), tem como objetivo descrever as características de determinada população. A população corresponde aos meios de hospedagem, seja qual tenha sido a sua denominação: hotel, *resort*, pousada, *apart hotel*, *flat* ou *condohotel*, entre outras, e, segundo a Embratur (Instituto Brasileiro de Turismo), são todos considerados meios de hospedagem. Na pesquisa o presente estudo utilizou uma abordagem empírico-analítica de caráter quantitativo e qualitativo. A pesquisa ficou delimitada a 150 empresas hoteleiras localizadas em Florianópolis (SC), classificadas por número de empregados de acordo com relação obtida junto ao Serviço de Informações Empresariais, da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC.

Foi escolhida a cidade de Florianópolis (SC) para realização da pesquisa por representar importante centro de investimento na área de hotelaria, além de, segundo a Abih, ser a quinta maior cidade brasileira em número de unidades habitacionais disponíveis.

Quanto aos instrumentos a pesquisa é considerada do tipo levantamento (*survey*), a qual, de acordo com Gil (1999), caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas ou empresas cujo comportamento se deseja conhecer. Desta forma, para realizar a pesquisa foram utilizados questionários estruturados com 15 questões fechadas de múltipla escolha, mais duas questões abertas. Este questionário foi entregue pessoalmente pelo pesquisador ou enviado por *e-mail* aos hotéis durante o mês de maio de 2006. Do total de 150 questionários enviados, 60 hotéis responderam às questões (ver quadro 2), representando 40% do montante, portanto, a amostra é considerada representativa.

Porte da Empresa	Número de Empregados	Total
Micro	Até 19	40
Pequena	20 a 99	19
Média	100 a 499	0
Grande	Acima de 500	1

Quadro 2. Número de hotéis por porte.

Em termos de tamanho, 66,5% dos hotéis possuem até 19 empregados, 32,5% possuem entre 20 e 99 empregados, e apenas 2% possuem mais do que 500 empregados.

Portanto, estes dados constituem uma amostra de acessibilidade que, importante salientar, não invalida os resultados obtidos em função de sua representatividade.

Segundo Barbetta (2004), pode ser utilizada a seguinte fórmula para o cálculo do erro da amostra quando se conhece o tamanho N da população, conforme quadro 3.

<p>N= 150 => Tamanho da População N= 60 => Tamanho da Amostra</p>	$E = \sqrt{\frac{N-n}{n_0}} = 10\% \Rightarrow \text{erro da amostra}$
--	--

Quadro 3. Cálculo do erro da amostra.

Como a população em estudo foi de 150 hotéis e 60 questionários foram respondidos, têm-se um erro de amostra de 10%.

Assim sendo, pode-se cumprir o objetivo do artigo que é o de apresentar uma pesquisa sobre a utilização dos sistemas de controle estratégico em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis (SC), comparando os resultados aqui obtidos com aqueles tabulados para a cidade de João Pessoa (PB). Para proceder à comparação das medidas de desempenho será utilizada dados da pesquisa realizada por Machado, Machado e Holanda (2005) em hotéis de João Pessoa (PB).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Embora não se possam estudar todos os elementos de um sistema de controle estratégico, a presente pesquisa ateu-se a alguns dos elementos mencionados na análise da leitura de forma a melhorar a compreensão dos resultados, sendo assim é apresentada na seqüência uma análise baseada nos elementos do sistema de controle estratégico descritos na revisão bibliográfica realizada.

4.1 SISTEMAS DE CRENÇAS

Entre os elementos utilizados no sistema de controle de crenças, faz-se destaque para as metas coletivas, com 47% das réplicas, e para as diretrizes, com 27% das respostas. O ponto negativo fica para a projeção de cenários, com nenhuma resposta, e visão, com 18% (ver gráfico 1).

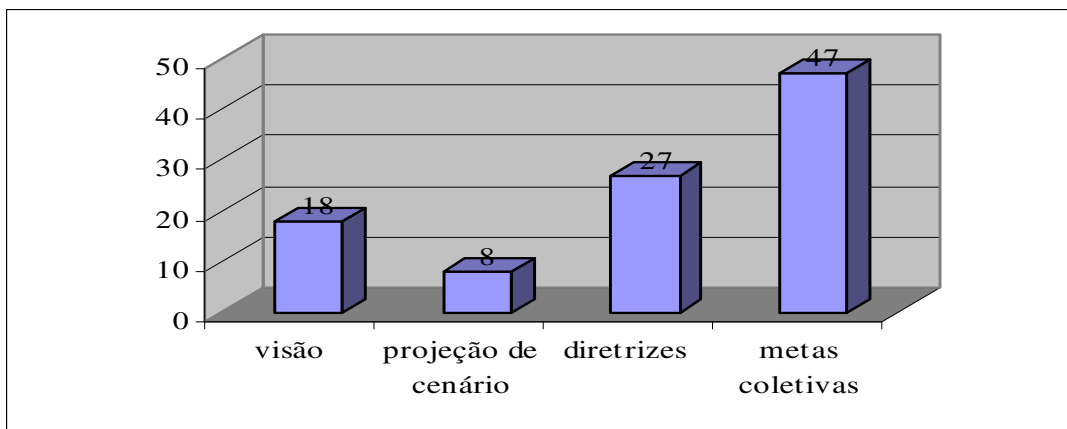


Gráfico 1. Resultado do sistema de controle de crenças.

Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

De todos os hotéis, 42% responderam que elaboram anualmente o planejamento estratégico com o objetivo de minimizar os diferentes riscos, assim aproveitando as oportunidades do mercado e amenizando as ameaças, enquanto 58% não realizam qualquer planejamento formal, sendo que destes, 47% são consideradas microempresas.

4.2 SISTEMA DE FRONTEIRAS

Os hotéis apresentam determinados procedimentos caracterizados pela cultura interna, ou seja, são formais. Entre os elementos de destaque nessa categoria de controle estão os procedimentos, com 42%, e as regras e sanções, com 36%. O gráfico 2 apresenta os principais elementos dos sistemas de fronteiras aplicados nas empresas hoteleiras.

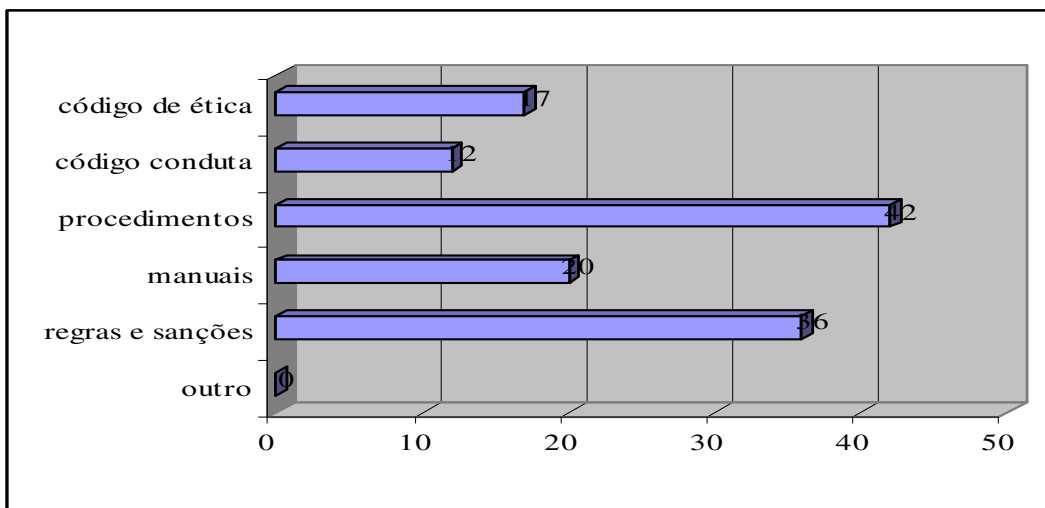


Gráfico 2. Percentuais de controles de métodos e procedimentos.
Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

O destaque negativo consiste na presença de poucos controles formais nos hotéis, como o código de conduta e ética, com 12 e 17% respectivamente. Desta forma, os hotéis devem elaborar códigos de ética para direcionar as ações de seus colaboradores, pois estes códigos estabelecem uma série de valores e objetivos que todos devem seguir.

Os gestores estão sendo cada vez mais forçados a considerar as implicações éticas sobre as decisões que tomam, pois com a crescente circulação das informações o interesse das pessoas aumenta. Por exemplo, os assuntos sobre a utilização do meio ambiente e sobre as condições dos trabalhadores ganham cada vez maior destaque, assim, a possibilidade de hóspedes e organizações boicotarem produtos e serviços de hotéis que não primam por valores éticos ganha destaque. Mesmo os investidores passam a considerar critérios éticos e sociais ao fazer seus investimentos.

São várias as razões que levam o hotel a se deparar com questões éticas. Por exemplo, o fato de os gestores serem pressionados por metas cada vez mais curtas e irrealistas pode conduzir a um comportamento pouco ético, como o de passar a criar “acolchoados orçamentários” ou usar materiais de qualidade inferior para reduzir custos.

4.3 SISTEMA DE CONTROLE DIAGNÓSTICO

Entre os fatores chave de sucesso, qualidade, com 45%, e preço, com 27%, são destaques entre os hotéis questionados, conforme se observa no gráfico 3.

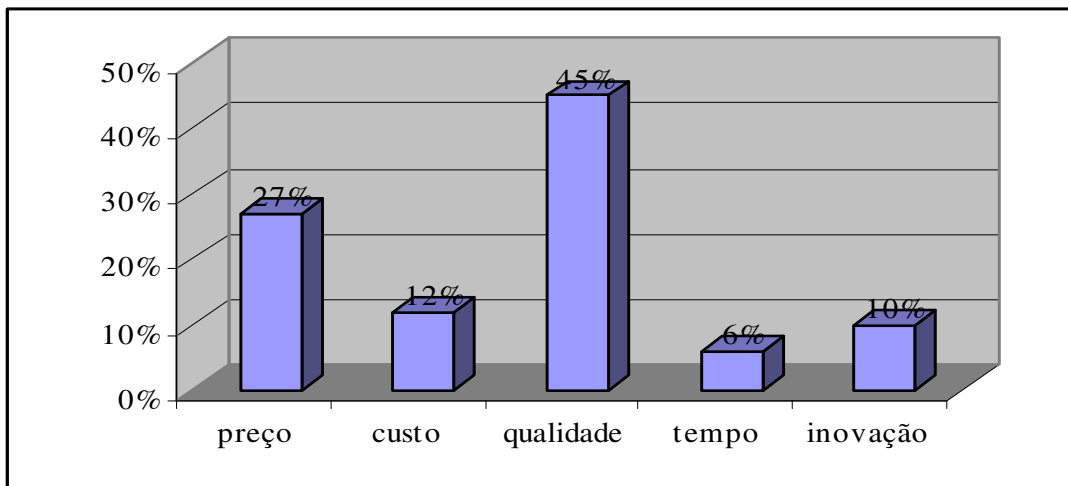


Gráfico 3. Resultado quanto aos fatores-chave de sucesso.

Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

De acordo com o gráfico 3, os gestores hoteleiros demonstram acreditar pouco em variáveis relacionadas ao tempo e à inovação como fatores-chave de sucesso do negócio. Conclui-se, desta forma, que os hotéis pesquisados não investem nas estratégias de posicionamento como, por exemplo, a diferenciação ou o enfoque.

4.4 SISTEMA DE CONTROLE INTERATIVO

As medidas de desempenho financeiras são usadas tradicionalmente por gestores para controlar e o orçamento é o sistema mais extensamente usado nos controles diagnósticos (HORNGREN et al., 2000). No caso dos hotéis pesquisados, o orçamento é utilizado por 26% das micro e pequenas, contra 100% em grandes empreendimentos hoteleiros.

De acordo com Ijiri (1975), as medidas de desempenho baseadas na informação financeira são predominantes porque são relativamente objetivas, confiáveis e fáceis de verificar. Entre as respostas, constatou-se que as organizações hoteleiras controlam medidas financeiras como faturamento e custos, enquanto medidas de avaliação de desempenho financeiro, como ROI e EVA, ainda são pouco utilizadas (ver tabela 1).

Ainda de acordo com a tabela 1, entre as medidas de desempenho não financeiras, a satisfação dos hóspedes é uma das principais preocupações entre os hotéis. Desta forma, geralmente eles geram relatórios sobre pesquisas de satisfação feitas na saída dos hóspedes através do preenchimento de um questionário pelo qual os serviços são avaliados e que ainda fornecem sugestões para futuras melhorias. Esta pesquisa é uma importante ferramenta na tomada de decisões do hotel, pois é por meio dela que os gestores tomam conhecimento de quais áreas devem ter seus controles aprimorados.

As medidas de qualidade podem ser atribuídas às categorias em que se deseja obter excelência. As medidas relacionadas ao hóspede, com 39%, e infra-estrutura, com 26%, foram as mais apontadas pelas empresas hoteleiras.

A tabela 1 mostra algumas medidas de desempenho utilizadas pelos hotéis na cidade de Florianópolis (SC), comparando-as com aquelas apresentadas na pesquisa realizada por Machado et al. (2006) na cidade de João Pessoa (PB).

INDICADORES	% em relação ao total de respostas na cidade de Florianópolis (SC)	% em relação ao total de respostas na cidade de João Pessoa (PB)
Receita Total	65	41,9
Taxa média de ocupação	22	64,5
Evolução do número de hóspedes	9	51,6
Retenção dos empregados	22	12,9
Tempo de solução das reclamações	14	29
Retorno sobre investimento	8	16,1
Valor econômico agregado	2	6,5
Tempo de permanência no hotel	50	32,3
Retenção de Hóspedes	7	9,7
Fluxo de caixa	52	22,6
Qualidade do serviço	39	58,1

Tabela 1 Indicadores de desempenho utilizados em Florianópolis (SC) e João Pessoa (PB).
Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

Entre as medidas de tempo, destaque para o tempo de permanência com 50% das respostas. Isto mostra que outras variáveis relacionadas à gestão do tempo não são acompanhadas pelas empresas.

Em tempos de grandes mudanças reter empregados chave é essencial para o sucesso do negócio. A base de competências dos empregados, sua motivação e retenção, permitem a adaptação fundamental ao crescimento do empreendimento e conseqüente sobrevivência. De acordo com a tabela 1, as medidas de destaque são: a satisfação, com 68%, e retenção, com 22%.

As avaliações de desempenho utilizadas pelos hotéis em relação à produtividade apresentam os seguintes números: quantidade de colaboradores por hóspede, com 37%, por camareira, com 28%, e por unidade habitacional, com 23%.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Basicamente, a análise está centrada nos sistemas de controles estratégicos e nas práticas abordadas no trabalho, as quais decorrem do próprio conteúdo, mas com alguns comentários que não podem ser generalizados para todos os resultados atingidos.

Quanto ao sistema de crenças há predominância de aspectos relacionados a metas coletivas e diretrizes, assim, poucos fixam a visão do negócio. Isto pode significar que as empresas hoteleiras utilizam metas coletivas sem alinhamento com a visão desejada, conseqüentemente, fica inviabilizada a gestão da *performance*. Além das competências técnicas, o estudo mostra que não há bases concretas para o compartilhamento dos valores e o culto à filosofia da empresa.

Já nos sistema de fronteiras o destaque vai para a falta de código de ética e de conduta. Isto de certa forma pode explicar o elevado número de fraudes, pois, dos hotéis pesquisados, 33 ou 70% já foram vítimas de fraude. Quanto aos agentes responsáveis pelas fraudes, os clientes aparecem em primeiro lugar, enquanto os empregados em segundo e fornecedores em terceiro.

Os gestores hoteleiros ainda utilizam tradicionais modelos de administração, como preço e qualidade, quando promovem a fixação dos fatores-chave de sucesso no sistema de controle diagnóstico. Dentre as estratégias de posicionamento de Porter, *custo*, *enfoque* e *diferenciação*, pode ser observado que as empresas hoteleiras direcionam sua base de competição para custo e preço, não procurando diferenciar seu negócio no mercado.

Os controles interativos são o foco de muita discussão no atual contexto das organizações, no entanto, nas empresas hoteleiras, apenas uma em sessenta utiliza o *Balanced Scorecard*. Johnson e Kaplan (1987) discutem que a informação da contabilidade gerencial que deriva dos sistemas de contabilidade financeira, não pode fornecer a base adequada para a tomada de decisão porque não agrega valor, está demasiado atrasada e muitas vezes é distorcida. Em consequência, resultados financeiros excelentes no curto prazo podem estar sendo conseguidos com meios que serão prejudiciais no longo prazo (KAPLAN e NORTON, 1997). Principalmente, quando a pesquisa aponta que 95% dos hotéis terceirizam sua contabilidade.

As medidas de desempenho são meios eficazes para comunicar o desempenho desejado e também extrair a linha do comportamento aceitável. Ao introduzir a mudança estratégica, os controles devem ser capazes de fornecer as mudanças requeridas nas atitudes e no comportamento das pessoas. Assim, o alinhamento entre sistemas estratégicos de medida de desempenho e as quatro alavancas de controle estratégico é dinâmico e freqüentemente de efeito recíproco. Os sistemas de medida de desempenho podem ser usados de forma diagnóstica, como luzes indicadoras, a fim de sinalizar o sucesso dos fatores mais críticos da estratégia pretendida (Simons, 1995). Os fatores críticos do sucesso podem relacionar-se às fronteiras estratégicas e às crenças da organização hoteleira e estas podem servir como uma base para as medidas.

O estudo mostra extensamente que os sistemas estratégicos de medida de desempenho podem ser usados diagnóstica ou interativamente. Sugere-se que os sistemas de medida de desempenho estejam conectados às quatro alavancas do controle estratégico, ou seja, é possível usar sistemas de medida de desempenho para suportar o controle por meio dos sistemas de crenças e dos sistemas de fronteiras, além dos de diagnósticos e dos interativos.

O mais importante a salientar é que as medidas de desempenho selecionadas para fortalecer o estabelecimento do sistema de crenças e de fronteiras devem ser ajustadas na direção da estratégia pretendida. Quando as medidas de desempenho são usadas interativamente é possível ter relacionamentos recíprocos e similares com outras alavancas do controle. Em outras palavras, os sistemas estratégicos de medida de desempenho podem ajudar a identificar estratégias emergentes e ainda conduzir à reformulação das modalidades existentes de controle. Ao mesmo tempo em que a estratégia é alterada, os sistemas de crenças e fronteiras também podem ser revisados e reforçados.

6 CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi atingido pela apresentação dos resultados da pesquisa realizada em hotéis na cidade de Florianópolis (SC). Inicialmente foram exibidos os resultados no gráfico 1, que relaciona os sistemas de crenças utilizados em hotéis, com destaque para as metas coletivas e diretrizes estratégicas.

Posteriormente, pelo gráfico 2 foi abordado o sistema de fronteiras, com destaque para os procedimentos, empregados por 42% das empresas hoteleiras. Entretanto, no meio hoteleiro existe uma crescente demanda por sistemas de fronteiras com vistas a estabelecer limites para as atitudes. Para tanto, os hotéis precisam desenvolver códigos de ética e conduta,

bem como, manuais e procedimentos que permitam acompanhar e avaliar o desempenho dos gestores nos diversos centros de responsabilidade.

Na seqüência, no gráfico 3, foi apresentado o resultado do sistema de controle diagnóstico com destaque para a qualidade e preço, apontado por 45% e 27% dos hotéis pesquisados, respectivamente.

Ao final, na tabela 1 foram apresentadas algumas medidas de desempenho utilizadas pelas empresas hoteleiras, com *benchmarking* de pesquisa realizada em João Pessoa (PB).

Embora as informações constituam-se em fator-chave de sucesso e sua contribuição para a eficiência do negócio seja inquestionável, principalmente na avaliação de desempenho, tal elemento ainda não recebe a devida atenção das empresas hoteleiras. Conforme levantado, a utilização conjunta das alavancas de controle e dos sistemas de medida de desempenho como, o *Balanced Scorecard*, pode ser fundamental na melhora dos resultados obtidos pelas empresas quando da sua implementação.

REFERENCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBETTA, Pedro A. Estatística Aplicada as Ciências Sociais. 5ª.Ed.Florianópolis: UFSC, 2004.
- CATELLI, Armando, et al. Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2ª.Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- DIELH, Carlos, A. Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. XII Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis:ABC, 2005.
- GIL, Antônio C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HAMEL, G. Leading the Revolution. New York: Harvard Business School Press, 2000.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Krikant M. Contabilidade de Custos. 9ª. Ed. Rio de Janeiro LTC, 2000.
- IJIRI, Y. Theory of Accounting Measurement. American Accounting Association, V.13, 1975.
- JOHNSON, H.T., KAPLAN, R.S. Relevance Lost. Harvard Business School Press, 1987.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard, 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R.S., NORTON, Organização Orientada para a Estratégia. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- MACHADO, M. R., MACHADO, M. A., HOLANDA, F.M. Indicadores de Desempenho Utilizados Pelo Setor Hoteleiro da Cidade de João Pessoa/PB. 6º.Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP. São Paulo: FEA/USP, 2006.
- MIRANDA, L. C.; WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M. Garimpando na imprensa especializada: uma metodologia alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial. IN: Congresso Internacional de Custos, VI. Anais... Portugal, 1999.
- MINTZBERG, H. Crafting strategy. Harvard Bus. Rev. 59 (4), 1987. 66–75.
- MOSIMANN, C. P., FISCH, S. Controladoria. 2ª.Ed.São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, D.P.R. Excelência na administração estratégica. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PORTER, Michael E. Estratégia Competitiva. 15ª. Ed. Campus: Rio de Janeiro, 1980.
- SIMONS, Robert. Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Boston: Harvard Business, 1995.
- TUOMELA, Tero-Seppo.The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. Management Accounting Research, V.16, jun/2005.
- WELSCH, Glenn A. Orçamento Empresarial. São Paulo: Atlas, 1973.