

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O mundo está totalmente voltado à informação, sendo ela interna ou externa traz à empresa novas perspectivas de investimentos, assim também como a melhoria dos procedimentos desenvolvidos pela organização.

O presente trabalho enfoca a importância de modificar processos e comportamentos no ambiente empresarial, com a implantação de um sistema de controle interno na gestão hoteleira.

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção (CREPALDI, 2004, p.242).

1.2-DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

As organizações hoteleiras estão passando por transformações em sua administração e na prestação dos serviços oferecidos, necessitando adaptarem-se às novas condições impostas no mercado global competitivo. O controle interno é uma ferramenta que auxilia na obtenção de informações fidedignas, através de exames em documentos, livros, registros contábeis e inventários físicos (exames físicos) com a finalidade de controle e salva guarda dos ativos do patrimônio.

Através dos controles internos a administração hoteleira terá uma segurança maior nas informações contábeis prestadas pela contabilidade, terá um controle sobre o patrimônio em questão, sendo assim, será importante implantar procedimentos que visem atingir um objetivo específico.

O presente trabalho procura responder ao seguinte questionamento: Qual a importância da implantação dos controles internos para a melhoria da gestão hoteleira?

1.3 OBJETIVOS

Diante do questionamento proposto, os objetivos preliminares da presente pesquisa são:

1.3.1 Geral

- Identificar qual a importância da implantação dos controles internos na administração hoteleira para tomada de decisão perante os gestores.

1.3.2 Específicos

Para alcançar o objetivo geral do trabalho, é essencial esmiuçar os objetivos específicos abaixo:

- Identificar na revisão bibliográfica os conceitos relativos a controles internos;
- Relatar e mencionar a importância da avaliação dos controles internos;
- Descrever a diferença dos controles administrativos e contábeis dentro das organizações.
- Desenvolver todo o processo da estrutura hoteleira e suas áreas funcionais;
- Analisar os controles internos e sua contribuição para melhoria da operacionalidade das atividades hoteleiras;
- Avaliar o custo benefício na implantação dos controles internos na gestão hoteleira;
- Relatar o papel e a importância do *Controller* no processo de implantação dos controles internos.

1.4 JUSTIFICATIVA

O avanço tecnológico e a abertura de mercados trouxeram a necessidade de uma nova visão empresarial, esta por sua vez, tem o objetivo de buscar métodos para tornar os hotéis mais competitivos no mercado. Na era do conhecimento as informações internas e externas podem trazer dados de fundamental importância para a elaboração de novas perspectivas de investimentos, assim como o aprimoramento das atividades já desenvolvidas pela administração hoteleira.

Fica cada vez mais evidente a importância da implantação dos controles internos, que por seu significado econômico, tem merecido atenção crescente por parte das instituições hoteleiras.

A rede hoteleira tem desempenhado um importante aliado no desenvolvimento econômico e social do país, então é essencial tornar esses empreendimentos competitivos.

1.5 METODOLOGIA

A metodologia utilizada na execução deste trabalho iniciou-se com uma revisão bibliográfica da literatura existente sobre: Internos, Auditoria Interna, *Controller e Contabilidade Hotelaria*.

Quanto ao objetivo foi exploratório; quanto ao procedimento foi do tipo levantamento bibliográfico com utilização de livros, revistas, artigos, sites, teses, que serviram de apoio ao desenvolvimento teórico do presente trabalho; quanto à abordagem foi qualitativa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO

Controle interno pode ser definido como o controle que a empresa exerce sobre determinado fato ou série de fatos, de acordo com suas rotinas próprias.

Segundo Gaspar (1998, p.38):

Os controles internos foram institucionalizados pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964, e apresenta as normas gerais de direitos financeiros para elaboração, controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, definindo seu título de controle de Execução Orçamentária.

Como se pode ver, a criação do controle interno pela Lei Federal 4.320/64 enfatiza o controle da legalidade dos atos da execução orçamentária sem entrar no mérito da avaliação dos resultados. Portanto, o controle interno é visto na lei como um órgão fiscalizador.

Alonso (1992, p. 23 *apud* Barbosa 2003) esclarece que até meados de 1970, a maior importância aos assuntos de controles internos era dada pelas auditorias focalizando maneiras de melhorar os sistemas de controles e como aproveitá-los durante o trabalho de auditoria.

A definição mais conhecida e respeitada sobre controle interno é fornecida pelo AICPA (1992, *apud* Barbosa 2003), que diz “controle interno é o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e a obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.”

Segundo Attie (1998) os controles internos contábeis são elementos que identificam de maneira resumida os procedimentos de controles que resultam de uma correta segregação de funções e de controles adequados sobre o processamento das transações. A confiabilidade sobre a exatidão e a veracidade das transações registradas é baseada num bom sistema de controles internos contábeis.

Sobre a definição de controle interno Franco & Marra (1992:207), comentam:

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio [...] são, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos, e demais instrumentos de organização administrativa, que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizados pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio, e o funcionamento da empresa.

2.1.1 Avaliação dos Controles Internos

O controle interno é uma função da gestão administrativa, e consiste em verificar o desempenho das pessoas, dos departamentos, das oportunidades e execuções, auxiliando as instituições nos planos elaborados para atingir as metas e os objetivos.

Portanto, para exercer corretamente esta ação é preciso, antes de tudo, saber qual é o objetivo a conquistar, comparando os resultados e padrões definidos. Também será necessário ter conhecimentos rápidos das divergências quando existirem, descobrir suas origens, e principalmente, tomar as devidas atitudes para sua correção.

Na prática, o que se busca conhecer é a eficiência da ‘vigilância’ e da ‘proteção’ aos bens e, se o que obteve de recursos efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados e programados (SÁ, 2002).

Através do controle a empresa pode avaliar uma situação que necessite de aperfeiçoamento. A teoria e a prática da contabilidade não autorizam ainda confirmar que determinado procedimento é o mais correto, excluindo-se todos os demais. Existem muitos problemas que requerem tratamento especial, para tanto a contabilidade e a auditoria interna funcionam como ferramentas de controle interno no apoio à gestão empresarial.

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas, elaboradas no sentido de ajudar a administração a atingir os objetivos da empresa.

2.1.2. Atuação do Auditor na Avaliação do Controle Interno

Sá (2002, p.107) afirma sobre os princípios fundamentais do controle interno:

O auditor deve observar, fundamentalmente, se o controle interno obedece aos princípios básicos peculiares. São considerados princípios fundamentais: a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades. b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados na empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos) c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas. d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado. A eficiência do controle depende, pois, de métodos, meios e pessoal adequado.

Vale ressaltar que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.

Dessa forma a empresa pode se valer do apoio da auditoria interna que é uma especialização da contabilidade voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado.

Segundo Attie (1998, 45-46), referindo-se à atuação do auditor na avaliação do controle interno, afirma que:

É também do interesse do auditor o controle interno existente nas funções das pessoas, cujas decisões determinam o curso de atividades da empresa e em especial a área a examinar [...]. Os controles instituídos pela organização devem proporcionar ao auditor as condições básicas necessárias para em seus exames identificar as principais atividades relativas a controles gerais das atividades.

A auditoria tradicional tem por anos dirigido o seu foco para o controle e operações, tendo como um dos pontos-chave de suas atividades a avaliação da existência, qualidade e cumprimento dos controles internos.

A nova definição da auditoria interna reconhece que controles não existem no vácuo, ou seja, os controles existem para assistir a organização no gerenciamento de seus riscos e para promover o efetivo gerenciamento dos processos. Dentro dessa ampla e mais moderna perspectiva, o controle passa de uma dimensão mecanicista de “ter controle de” para uma visão mais orgânica de “estar em controle”.

Outro avanço é o reconhecimento que muito mais importante que os controles internos tangíveis são aqueles considerados intangíveis. Na nova configuração das

organizações globalizadas, os controles formais, tais como políticas, procedimentos, autorizações escritas, diagramas organizacionais e práticas de “cadeia de comando” são menos valiosos e efetivos que os controles informais, os quais incluem os atributos intangíveis, tais como ética e valores, cultura organizacional, honestidade, trabalho em equipe, comunicações abertas e profissionalismo (COLLINS, 1999).

Como parte integrante do controle interno implantado pela empresa, a auditoria é uma das principais ferramentas de apoio à gestão empresarial. A sua atividade é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceamento às possibilidades de riscos e erros.

O controle interno é essencial para efeito de todo trabalho de auditoria e assim, a existência de um satisfatório sistema de controle interno reduz a possibilidade de erros e irregularidades (ATTIE, 1998, p. 47).

2.1.3 Tipos de Controles Internos: Administrativos X Contábeis

Conforme Cavalcanti (1996, p.50), “os controles internos se dividem em duas categorias”:

- Controles Administrativos;
- Controles Contábeis.

Controles Administrativos: “são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras” (Cook e Winkle, p.132). Sá (2002, p106) define os controles administrativos como sendo os “concernentes basicamente à ‘eficiência operacional’ e à ‘vigilância gerencial’, e que só indiretamente são referidos nos registros contábeis”. Este controle compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados à eficiência operacional da empresa.

Controles Contábeis: “São procedimentos e plano de organização, pertinentes à salvaguarda do ativo da empresa e garantia de que as contas e os relatórios financeiros são merecedores de confiança (Cook e Winkle, p.132). A definição segundo Sá (2002,

p106), “aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis que eles dizem ser demonstrações financeiras”. O objetivo dos controles contábeis é de que as transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre todos os ativos da empresa.

Para Fávero et al (1995, p.14),

Infelizmente a informação contábil apresentada pela grande maioria das empresas brasileiras está direcionada unicamente para atendimento das exigências fiscais (usuário alvo-governo). Desta forma, percebe-se que a maioria dos profissionais é aparentemente míope no que diz respeito à informação gerencial.

O ambiente organizacional da empresa é composto pelos funcionários, gerentes, e administradores que precisam colaborar para que ela conquiste seus resultados e metas. Para que isto aconteça, precisa preparar sua equipe.

O setor interno da organização incluindo o seu ambiente de trabalho, precisa ser o mais agradável possível, criando condições favoráveis e seguras para seus funcionários. Por isto, o trabalho de rotina não pode ser cansativo ou estressante, porque o erro e a insatisfação da equipe podem aumentar, ferindo os resultados e lucro da empresa.

Este ambiente refere-se ao espaço físico e as pessoas envolvidas da equipe, portanto, não devem esquecer que todos os funcionários têm seu jeito de raciocinar, de agir e de tomar decisões.

O conjunto desses conceitos torna-se propício e positivo, para a aplicação dos controles internos dentro do ambiente organizacional, toda equipe precisa ter raciocínio, criatividade, tomar decisões e executar tarefas com responsabilidades.

A implantação de um sistema de controles internos implica em uma criteriosa preparação de toda empresa, criando condições propícias de adaptação políticas, mudança de processos e comportamento. O apoio e o forte comprometimento devem partir da alta administração e se disseminar por toda a estrutura organizacional.

2.2. ESTRUTURA HOTELEIRA

O hotel, por atuar na área de serviços turísticos, é considerado como uma empresa pertencente à indústria da hospitalidade, particularmente ao setor de hospedagem. Ele se caracteriza pelo seu produto/serviço que é oferecer estadia aos seus clientes.

Sobre o conceito de hotel, Hayes e Ninemeier (2005, p. 3) comentam que:

A maioria das pessoas, quando pensam em 'hotel', imagina um edifício com apartamentos destinados a pernoite. Talvez o hóspede tem a seu dispor várias opções de hospedagem o que torna essa definição limitada. Ele pode, por exemplo, escolher um *resort* luxuoso, situado em uma região exótica, que além de apartamentos, ofereça várias opções de lazer, restaurantes, bares e muitas outras comodidades.

Os hotéis podem operar tanto independente, quanto em redes ou grupos, dependendo da estrutura do capital. Para Medlik e Ingram (2002) o crescimento da indústria hoteleira tem sido cada vez mais associado aos grupos hoteleiros. Os grupos operam hotéis de sua propriedade ou através de contratos de arrendamento, franquia ou de gestão. A própria natureza do negócio e os limites de muitos mercados hoteleiros apresentam as principais explicações para o crescimento das empresas hoteleiras através dos grupos. As vantagens para as redes são aquelas relacionadas ao tamanho, conhecidas como *economia de escala*.

Segundo Lunkes (2004, p.33):

Em um empreendimento de grande porte, dispendioso e, sobretudo, imbuído de certo risco em seu investimento, como no caso da hotelaria, é natural forjar-se parcerias, com vistas a viabilizar o projeto, e até com a finalidade de facilitar a captação de recursos externos, uma vez que, com parceiros conhecidos no mercado financeiro, cresce a confiança na seriedade e na certeza de que o projeto renderá bons dividendos no futuro. ... um exemplo desse modelo é a cadeia de hotéis Best Western, uma das maiores cadeias mundiais de hotéis, com mais de 4 mil unidades e com sede no Arizona (EUA).

Numa visão sistêmica, o organograma de um hotel como o de qualquer empresa é composto de áreas funcionais encarregadas a desenvolver atividades, cujo fim é oferecer o produto/serviço ao cliente. Como qualquer sistema, o hotel compõe-se também de subsistemas representados por três grandes áreas: *hospedagem, alimentação e bebidas e administração* (CASTELLI, 2000, p.86).

O organograma de um hotel tem diversos segmentos e baseia-se pelo tamanho dos vários tipos de hotéis existentes. Quanto maior o número de apartamentos, maior o número de funcionários, os quais trabalham em áreas cada vez mais especializadas.

Como toda organização, o hotel fixa os objetivos a atingir, o que representa a razão da sua existência. Para Cavassa (2001, p.23), entre os objetivos de uma empresa hoteleira podem se destacar:

- a) Captação do mercado - Mercado potencial e mercado cativo, com a finalidade de manter a taxa máxima de ocupação do estabelecimento;
- b) Qualidade do serviço - Qualificado pela excelência da prestação de serviços que oferece o estabelecimento: recepção, comunicação, hospedagem, conforto, cafeteria, alimentos, bebidas, transportes, segurança, etc;
- c) Rentabilidade - Busca o equilíbrio entre benefício e rentabilidade máximos, com base no aumento da produtividade dos meios e na diminuição dos gastos;
- d) Imagem - Assegura-se o prestígio do hotel com base nos serviços prestados: segurança, ordem, limpeza, responsabilidade e conforto oferecidos;
- e) Competitividade - Ocupação, qualidade e responsabilidade dos serviços prestados em relação aos demais estabelecimentos.

Conforme os objetivos da empresa hoteleira percebem-se a necessidade de ferramentas gerenciais que auxiliem os gestores a gerenciar, de forma competitiva, suas operações para garantir o alcance dos objetivos planejados, ou seja, criando competitividade, crescimento e estabilidade.

2.2.1 Operações em Hotéis

Para Adams (1997, p.13 *apud* Dieng 2005), o incremento nos lucros do empreendimento é função do seu serviço prestado, uma vez que a busca pela excelência deste proporciona obtenção de receitas elevadas tanto em termos de valores das diárias como da taxa de ocupação. Olsen *et al.* (1998, p.260 *apud* Dieng 2005) ensinam que:

[...] competição intensa, consumidores sofisticados, mudanças revolucionárias na tecnologia de informação, e globalização têm forçado gestores da hospitalidade a buscar vantagem competitiva sustentável...Portanto, gestores de hoje devem procurar enfatizar aqueles métodos competitivos que adicionam valor, que são difíceis de serem copiados pelos competidores e que continuarão a impressionar os hóspedes. Serviço de qualidade é um desses métodos. [...]

A busca pela qualidade no serviço hoteleiro representa desafios para os gestores da hotelaria, pois o seu alcance adiciona valor aos clientes e ao hotel. Olsen *et al.* (1998, p. 261 *apud* Dieng 2005) “alertam que a qualidade no serviço hoteleiro é difícil de atingir por causa da sua natureza. As suas características o diferenciam de outros serviços ou produtos.” As seguintes características constituem elementos próprios do serviço oferecido pelo hotel:

- a) Serviço é a performance, não é objeto físico (intangível);
- b) O hóspede é envolvido na produção;
- c) Gestão do serviço de distribuição - o hóspede deseja ser servido quando e onde escolher;
- d) O controle da qualidade é difícil.

Ainda em relação à satisfação do cliente em termos de qualidade do serviço hoteleiro, Cavassa (2001) destaca que o turista é mais exigente do que um cliente de um produto, a noção de percepção de qualidade varia de pessoa por pessoa por motivos como personalidade, educação e *habitat*.

Dadas essas considerações e diante do desafio de manter o hotel competitivo, Cavassa (2001, p.125) sustenta que “o gerente deve adotar critérios de qualidade tanto no serviço como na prestação do mesmo; deve adaptar-se aos mercados que servem para satisfazer as referidas exigências e deve-se manter atualizado permanentemente a respeito de qualidade e sobre o que se realiza em outros lugares”.

A busca pela excelência no serviço, fator essencial para o sucesso competitivo, exige do gestor hoteleiro um pensamento gerencial estratégico na gestão das operações do hotel. As operações constituem uma fonte potencial para criar vantagem competitiva em relação à concorrência, enfim, adicionar valor aos diversos grupos de interesse do empreendimento.

2.2.2 Competitividade do Setor Hoteleiro

A competitividade regida pela busca contínua de uma posição sustentável no mercado tornou-se tema central em vários setores da economia entre os quais a hotelaria. As mudanças ocorridas no setor turístico, nos últimos tempos, têm impulsionado a competição entre as organizações hoteleiras.

No que diz respeito às mudanças deste ambiente, Gohr (2000, p.57) aponta que:

“as principais transformações que ocorreram nos últimos tempos no setor turístico estão ligadas à internacionalização da economia, aos avanços tecnológicos, às mudanças nas condições de oferta e demanda e aos problemas ecológicos. Essas mudanças trouxeram novas oportunidades e ameaças para o setor hoteleiro, por isso a empresa hoteleira precisa buscar continuamente pela competitividade”.

Nesta ótica, Powers e Barrows (2004, p.254) evidenciam a busca contínua de espaços para investimentos das cadeias internacionais afirmando que:

mais e mais cadeias internacionais estão procurando a América Latina. Embora a estabilidade política pareça cada vez mais bem definida, a região está ainda afetada por instabilidade econômica e cambial, como evidenciado no início da década de 1990 pela severa inflação no Brasil.

Powers e Barrows (2004, p.259) apontam cinco características que regem as condições da concorrência do negócio hoteleiro:

- a) mercado fragmentado, que resulta em maior risco e imprevisibilidade;
- b) mercado cíclico, que proporciona períodos de excesso de capacidade;
- c) custo variável baixo, que facilita o oferecimento de desconto;
- d) fluxo de investimento de capital recente, que ajuda o setor a expandir a capacidade;
- e) e a revolução tecnológica, que altera a forma com que os quartos dos hotéis são disponibilizados para locação.

Segundo Lunkes (2004, p.15), “o setor hoteleiro brasileiro está em plena ebulição e conforme estimativa da empresa de consultoria *Horwarth Consulting*, a oferta de quartos chegará a 310 mil contra 140 mil, em 1992”. Este mesmo autor destaca que “[...] com o aumento da concorrência, as empresas têm investido em reformas e modernização das instalações, ampliação dos serviços e mudança de estratégia de atuação [...]”

Com a chegada das grandes redes, a hotelaria nacional é obrigada a atualizar e a rever seus conceitos de operação. Deverá encontrar métodos apropriados ao mercado atual para poder competir (RICI 2002, p.1).

A adoção de novos modelos de gestão deverá atender às carências de informações gerenciais, tanto no aspecto do ambiente externo quanto do ambiente interno dos hotéis, propiciando assim, entre outras informações, conhecimento integral dos segmentos de mercado e seus reflexos (SILVA E MIRANDA, 2002).

2.2.3. Contabilidade Gerencial Hoteleira

Contabilidade Gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos (ATKINSON et al. 2000, p.36).

Sobre o estado do gerenciamento hoteleiro face à competitividade deste setor, Catarino (1999 *apud* Leitão, p. 34) afirma que os parâmetros de gestão hoteleira, que se baseiam exclusivamente na maximização da taxa de ocupação, tornaram-se obsoletos. Para este autor, é necessário que os gestores desenvolvam armas estratégicas nos seus processos de gestão para enfrentar as incertezas oriundas no ambiente externo às empresas.

São diversos os usuários da informação contábil cada um com seus interesses e necessidade de informação para um determinado objetivo, em geral ela atende a dois grupos básicos de usuários. Os usuários internos utilizam-se de relatórios e demonstrações para avaliação de resultados, análise do patrimônio e exame dos procedimentos administrativos na obtenção de um determinado objetivo. Os usuários externos têm seu interesse na informação contábil da empresa para observar a postura da empresa perante o mercado.

Na contabilidade gerencial os principais usuários internos são os gestores do hotel. Ela refere-se ao desempenho operacional por meio de informações financeiras e não financeiras, visando à tomada de decisões. A contabilidade gerencial tem a função de orientar os gestores do hotel com medidas guias e reportar se as decisões e ações locais estão de acordo com o planejado (LUNKES, 2004 p.57).

Para Lunkes (2004) o processo contábil envolve quatro técnicas ou meios que a contabilidade utiliza para atingir suas finalidades: a escrituração, o levantamento das demonstrações contábeis, a análise das demonstrações contábeis e a auditoria.

- A escrituração é o registro dos fatos (lançamentos) da movimentação financeira que ocorrem no patrimônio do hotel, em ordem cronológica.
- Sobre a obrigatoriedade das demonstrações contábeis, a Lei nº 10.303/01 e também o que foi mencionado na NBC-T 10, as Demonstrações Contábeis das entidades hoteleiras são elaboradas conforme determina a NBC-T 3 e divulgadas conforme a NBC-T 6. A Lei nº 10.303/01 em suas disposições gerais estabelece no artigo 176:

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil do hotel, as seguintes demonstrações contábeis, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio do hotel e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício;

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos

- Para Lunkes (2004), “a análise das demonstrações contábeis é uma técnica que permite extrair um conjunto de dados e informações para a tomada de decisão”.
- A auditoria é a confirmação de registros e informações apresentados nos demonstrativos contábeis. Constitui-se em um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo emitir parecer sobre a adequação dos registros e demonstrativos contábeis (LUNKES, 2004).

2.3 A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NA GESTÃO HOTELEIRA

A implantação de um sistema de administração por resultados, que é em essência o que se busca com a montagem de um sistema de controle interno, tem como requisito fundamental o processo de avaliação e desempenho do pessoal da organização hoteleira.

Segundo Moraes (2003) para se obter um ambiente de Controle interno é necessário:

As exigências para um **Ambiente de Controle** apropriado são:

- compromisso dos diretores, administração e empregados com a competência e a integridade (Ex.: liderança através do exemplo, critério de trabalho);
- comunicação de valores éticos e consciência de controle para os gerentes e empregados;
- estrutura organizacional adequada onde os negócios são planejados, executados, controlados e monitorados para alcançar os objetivos da companhia/grupo;
- delegação apropriada de autoridade com responsabilidade que leva em consideração níveis aceitáveis de risco;

– aderência dos relatórios financeiros, com as práticas de contabilidade geralmente aceitas.

O controle interno na gestão hoteleira trata-se do plano de organização e dos procedimentos e registros ligados ao processo de tomada de decisão e, por isto, deve estar sempre atualizados e atentos a todos os processos.

Para Nakagwa (1993, p.26), “as pessoas devem estar qualificadas para exercerem suas funções e responsabilidades de acordo com a cultura da empresa, para direcionarem suas energias para os objetivos da mesma”.

Assim, o êxito esperado pela organização hoteleira que, apesar dos recursos investidos, podem gerar resultados negativos nos seus sistemas de controles, em grande medida deve-se ao fato de que as pessoas não estão preparadas para desempenhar suas funções.

Conceitua-se a eficácia da empresa em termos da realização, participação e missão do funcionário através dos resultados que podem desenvolver o processo de avaliação de desempenho, utilizando efetivamente um sistema de controle adequado para premiar, motivar e promover os funcionários quando os resultados são bons ou, em caso contrario, para penalizá-los.

Um sistema de controle permite medir resultados, mas estes, bons ou ruins, precisam surtir efeitos concretos perde sua razão de ser e, logicamente, torna-se desacreditado. Nesse caso, os empregados se sentem desmotivados, podendo cometer um erro intencional ou ocasional, ao perceberem que o sistema não cumpre nenhum propósito e que qualquer tempo e esforço dedicado a ele não deixa de ser um formalismo.

Portanto, dentro dos processos de gestão e controles administrativos, o gerente-geral ou diretor de um hotel deve desenvolver uma série de atividades destinadas a fazer com que este atinja os seus objetivos previstos, os métodos e as medidas que dispõem os colaboradores a retomarem sua auto-estima, motivação, realização e reconhecimento.

2.3.1 Relação Custo Benefício na Implantação dos Controles Internos na Gestão Hoteleira

Os sistemas de controles internos compreendem uma parte razoável de segurança, não absoluta; portanto, nem todos os objetivos serão cumpridos. Embora

visem prevenir e detectar erros sabe-se que a prevenção absoluta ou detecção total de erros e irregularidades é provavelmente impossível, além da possibilidade de inviáveis.

Uma vez que os controles possuem um custo relativo de tempo e dinheiro, a administração deve sempre fazer um pedido e montar um processo econômico se a sua implantação implicar na redução do grau de risco aliado ao custo-benefício desse controle.

Segundo Almeida o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que se espera obter dele. Os benefícios consistem em reduzir o risco de não atingir os objetivos implícitos na definição dos controles internos; embora a relação seja critério-conceitual e primordial, a ser levada em conta quando se projeta um sistema de controle interno, a medição exata dos custos e benefícios normalmente é impossível, conseqüentemente, qualquer avaliação da relação entre custo-benefício requer estimativa e julgamento por parte da administração.

Determinar os níveis dos riscos que podem “razoavelmente”, ser aceitos nos processos subjetivos, e os custos de controles específicos, nem sempre são mensuráveis e os benefícios ainda menos.

2.3.2 A Importância do *Controller* no Processo de Implantação dos Controles Internos

O *Controller* deve fornecer informações valiosas financeiro-contábil ao gerente-geral na administração hoteleira, ou seja, serve de apoio para tomada de decisões importantes.

Sob a função de *controller* na gestão hoteleira, Hayes e Minemeier (2005, p.99) afirmam que:

“Sob vários aspectos, o *controller* pode ser considerado o consultor contábil/financeiro interno do hotel. O *Controller* perito em técnicas contábeis pode ser mais valioso no processo de tomada de decisões do gerente-geral que um indivíduo habilitado apenas em escrituração contábil.

A atuação o *Controller* na organização, Padoveze (2004, p. 36) enfoca que:

A terminologia controle adquire frequentemente conotação indesejável dentro das empresas. Muitos o entendem como um elemento punitivo, coercitivo e até desagregador.

Não é essa a forma de o *controller* exercer o controle. A sua atuação deve ser no sentido de informar, formar, educar, influenciar e persuadir, nunca impor, de tal forma que todos ajam coordenadamente com os objetivos da empresa,

e, por conseguinte, obtenham eficiência e eficácia nas suas áreas de responsabilidades. Com isso, a empresa será lucrativa e eficaz.

... o papel do *controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com foco no desempenho e nos resultados, global e setorial. É importante ressaltar que o *controller* não é o responsável pelo alcance dos resultados planejados. Os gestores são responsáveis pela geração dos resultados de cada uma de suas áreas.

Ainda Hayes e Minemeier (2005, p.119) denominam e classificam a função do *controller* como:

O título do cargo de '*controller*' deriva de 'controle'. Portanto, não é de surpreender que uma das funções mais importantes do departamento de controladoria seja desenvolver e manter sistema de controles internos. Os hotéis, e os restaurantes em geral abrigadas por elas, dispõem sistematicamente de grandes somas de dinheiro, produtos e equipamentos que, se não forem controlado com cuidado, podem estar sujeitos a ações fraudulentas de hóspedes e funcionários. Um bom *controller* ajuda o gerente-geral do hotel a desenvolver planos de ação e procedimentos para proteger os ativos do hotel.

A função do *controller* não será a criação de procedimento e plano de ação para a proteção dos ativos no hotel e sim de controlar e servir de apoio na obtenção dos objetivos almejados.

Horngren et al (p. 14) entendem que as funções do *controller* incluem:

1. planejamento e controle;
2. relatórios internos;
3. avaliação e consultoria;
4. relatórios externos;
5. proteção dos ativos;
6. avaliação econômica.

Segundo Hayes e Minemeier (2005), os principais ativos que um *controller* deve observar com mais precisão e cautela são:

- Caixa;
- Contas a Receber;
- Contas a Pagar;
- Compras e Recebimentos;
- Inventário e
- Folha de Pagamento.

Caixa: A verificação dos recebimentos de clientes em qualquer atividade comercial é essencial para a proteção desse importante ativo, com os hotéis não são diferentes. Com esse contexto hoteleiro que nos deparamos hoje, disponibilidades monetárias, assim como moeda circulante, incluem despesas de cartão de crédito e de débito e cheques de pessoa física e jurídica. Existe uma enorme possibilidade de esses ativos serem desviados por furto, fraude ou completo descuido dos funcionários. Portanto é de responsabilidade do *controller*, bem como do gerente-geral e do chefe de departamento de cada uma das áreas de controle de caixa, desenvolver e reforçar um sistema de controle mútuo que garanta a proteção desses ativos importantes e essenciais. (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Hayes e Minemeier (2005) comentam ainda que:

Os métodos usados pelos caixas para enganar os hóspedes e/ou o hotel são vários e dependem, em grande parte, do tipo de venda em questão. Isto é, os métodos usados por um *barman* sem escrúpulos para enganar o departamento de alimentos e bebidas do hotel serão diferentes dos métodos usados por recepcionista desonesto. Em ambos os casos, a gerência deve dispor de sistemas para verificar as vendas e seus recibos. Um *controller* eficaz e experiente é inestimável para o desenvolvimento e a implementação desses sistemas.

Contas a Receber: Quando um hotel decide aumentar o crédito de um hóspede, cria-se para ele uma conta de faturamento direto e, à medida que ele gasta, uma fatura é preparada periodicamente e enviada a esse hóspede (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Esse faturamento direto do cliente pode ocorrer no mesmo dia em que ele faz a despesa, no mês, no trimestre ou em qualquer período acordado. Quando um hotel aumenta o crédito, a quantia das despesas pendentes a serem pagas pelos hóspedes ao hotel é chamada de contas a receber (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Um bom *controller* estabelecerá com o gerente-geral diretrizes que maximizem o número de hóspedes com os quais o hotel deseja trabalhar, ao mesmo tempo minimizando o risco de abrir contas impossíveis de receber (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Contas a Pagar: Assim como o hotel faz concessões de crédito a seus hóspedes, muitos fornecedores e empresas de serviços vendem ao hotel produtos e serviços a crédito. E o hotel é faturado por esses fornecedores de acordo com as condições de crédito preestabelecidas (HAYES E MINEMEIER, 2005).

As despesas dos produtos e serviços usados pelo hotel – e faturadas pelo fornecedor, mas ainda não pagas – são chamadas de contas a pagar (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Hayes e Minemeier (2005, p.126), mencionam que em relação ao sistema de contas a pagar, quatro pontos significativos merecem a atenção do gerente-geral e *controller*:

- Pagamento de valores corretos;
- Pagamentos pontuais;
- Manutenção adequada de registros de pagamento;
- Atribuição dos totais pagos à área departamental de competência.

Compras e Recebimentos: Em relação à compra de produtos para o hotel, para liquidar uma fatura a pagar o *controller* deve dispor de um sistema que compare as condições de compra, os preços cotados pelo fornecedor e a relação de produtos recebidos pelo hotel com a fatura do fornecedor (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Quando tratar-se dos serviços contratados pelo hotel, Hayes e Minemeier (2005) comentam que o *controller* é responsável por criar um sistema de pagamentos que garanta que alguns membros da gerencia do hotel tenham:

- Recebido autorização para o trabalho a ser executado;
- Confirmado o custo do trabalho a ser executado;
- Verificado se o serviço foi concluído satisfatoriamente.

Inventário: Para criar uma demonstração de receita mensal, de maneira correta, o *controller* deve dispor de um sistema que forneça um inventário preciso de cada departamento relativo a essa periodicidade. O valor de um inventário no começo do mês deve coincidir com as compras feitas durante o mês, bem como com o valor do estoque ao final do mês (HAYES E MINEMEIER, 2005).

O *controller* precisa receber mensalmente dos departamentos indicados pelo gerente-geral estoques precisos e regulares. Daí em diante fica a seu critério usar os valores desses estoques e as fórmulas contábeis pertinentes para documentar de maneira adequada despesas efetivas (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Folha de Pagamento: Uma função fundamental do *controller* é o pagamento correto dos salários dos funcionários. Se o hotel for grande, essa função pode ser

compartilhada com o departamento de recursos humanos (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Se, por exemplo, o *controller* informar o gerente-geral de que a quantia total da folha de pagamento no mês é superior ao valor orçado, este vai querer saber onde e por que esse valor extra foi gasto. O *controller* deve estar preparado para fornecer prontamente essa informação (HAYES E MINEMEIER, 2005).

Um *controller* competente desempenha um papel vital na avaliação da quantia gasta com a folha de pagamento. Em conjunto com o gerente-geral e os gestores, ele pode aconselhar sobre os índices correntes de aumento de salário, produtividade dos funcionários, variações em relação ao orçamento e mão-de-obra necessária para outras ocasiões, elementos primordiais para o bom funcionamento do hotel (HAYES E MINEMEIER, 2005).

O papel do *controller* no hotel é complexo e fundamental. É imprescindível que o gerente-geral mantenha uma relação de trabalho positiva e profissional com a controladoria, uma importante área do hotel. Trabalhando juntos, um *controller* competente e um excelente gerente-geral podem formar uma concorrência formidável para qualquer hotel do mercado, além de serem um ativo extremamente valioso para seu proprietário (HAYES E MINEMEIER, 2005).

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados permitem tirar as seguintes conclusões:

A importância dada ao se estabelecer objetivos para uma empresa é a mesma que deve ser atribuída pela falta de gestão para desenvolver um sistema de controle interno que seja confiável, que assegure a preparação oportuna das informações e a proteção dos documentos, que otimize a utilização dos recursos e que previna e detecte erros ou falhas.

Fica cada vez mais evidente a importância dos controles internos que por seu significado econômico, tem merecido atenção crescente por parte das instituições hoteleiras. Consequentemente os modelos de decisões e mensurações que dão maior valor às informações também são importantíssimos para o resultado positivo dessas organizações.

Pode-se considerar aqui que estas definições de controles internos, uma vez incluídos os objetivos de evitar os erros e promover a eficiência das operações, seria a mais completa das definições. Justamente porque engloba as questões falhas ou erros, tendo os controles como um meio de prevenção e detecção.

Um sistema de controle permite medir resultados, mas estes, bons ou ruins, precisam surtir efeitos concretos perde sua razão de ser e, logicamente, torna-se desacreditado. Nesse caso, os empregados se sentem desmotivados, podendo cometer um erro intencional ou ocasional, ao perceberem que o sistema não cumpre nenhum propósito e que qualquer tempo e esforço dedicado a ele não deixa de ser um formalismo.

A implantação dos controles internos na administração hoteleira é de fundamental importância para o hotel permanecer no mercado competitivo em que vivemos atualmente.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 6 ed São Paulo: Atlas, 2003.

ALONSO, Gustavo Cepeda. **Auditoria Y Control Interno**. Santafé de Bogotá, Colômbia: Mc Graw-Hill, 1997.

AQUINO, Ítalo de Souza. **Como Escrever Artigos Científicos**. 3 ed João Pessoa: Universitária, 2007.

ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3 ed São Paulo: Atlas S.A., 1998.

BARBOSA, Lidiane Fernanda. **Um Estudo sobre Controle Interno nas Instituições Bancárias**. 2003. 53 f. Monografia (Pós Graduação MBA Gerência Financeira) – Universidade de Taubaté, São Paulo, 2003.

CANDIDO, Índio. **Controles em Hotelaria**. 5ed. Caxias do Sul: EducS, 2003.

CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira**. 7 ed Caxias do Sul: EducS, 2000, 732p.

CAVASSA, César Ramirez. **Hotel: gerenciamento, segurança e manutenção**. São Paulo: Roca, 2001.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control – Integrated. Framework**. Jersey City, Nj. AICPA; 1992.

COOK, J.W.; WINKLE, G. M., **Auditoria: Filosofia e Técnica**. 1 ed São Paulo: Saraiva, 1979.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3 ed São Paulo: Atlas S.A. 2004.

DIENG, Mamadou. **O Uso das Informações de custos no processo de Gestão Estratégica: Um Estudo Empírico no setor hoteleiro da Região Metropolitana de Recife – PE**. Dissertação (Pós Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2005.

FAVERO, Hamilton Luiz et al., **Contabilidade Teórica e Prática**. 1 ed São Paulo: Atlas, 1995.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GASPAR, Paulo Sergio. **Um Estudo Sobre o Sistema de Controle Interno no Governo do Estado de São Paulo**. PUC. Universidade Católica de São Paulo: 1998

GAZZONI, Elizabeth Inez. **Fluxo de Caixa – Ferramenta de Controle Financeiro para a Pequena Empresa**. 2003. 96 f. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

GOHR, Cláudia F. **Estratégias Competitivas: Um Estudo no Setor Hoteleiro do Município de Itapema/SC**. Dissertação de Mestrado. UFSC. Florianópolis, 2000.

HAYES, David K.; NINEMEIER, Jack D., **Gestão de Operações Hoteleiras**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, **Controle Interno nas Empresas – 10.CRC-SP**. São Paulo: Atlas, 1998.

Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Ed. São Paulo: Atlas, 1991.

Lei nº 10.303, 31 de outubro de 2001.

http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LEIS_2001/L10303.htm

LEITÃO, Carla R. S. **Investigação da Rentabilidade de Clientes: um estudo no setor hoteleiro do nordeste**. Dissertação de Mestrado (Unb-UFPB-UFPE-UFRN). Natal, 2002.

LUNKES, Rogério João, **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas S.A., 2004

MEDLIK, S., INGRAM, H., **Introdução à Hotelaria: Gerenciamento e Serviços**. 4 ed Rio de Janeiro: Campus, 2002.

MORAES. José Cássio Fróes de., **Análise da Eficácia da Disseminação de Conhecimentos Sobre Controles Internos Após sua Implementação no Banco do Brasil** . Dissertação de Pós-graduação. UFSC. Florianópolis, 2003.

NAKAGAWA, Nasaky. **Introdução a Controladoria: Conceitos, sistemas, implementação**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PADOVEZE. Clóves Luís, **Controladoria Básica**. São Paulo: Thomson, 1998.

POWERS, Tom; BARROWS W., **Administração no Setor de Hospitalidade: Turismo, Hotelaria, Restaurante**. Tradução Ailton Bomfim Brandão. 2 ed São Paulo: Atlas, 2004.

REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A Importância do Controle Interno dentro das Organizações. **Revista de Administração Nobel**. Maringá: Revista de Administração Nobel, N° 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.

RICI, Renato., **Hotel – Gestão Competitiva no Século XXI: Ferramentas Práticas de Gerenciamento Aplicadas à Hotelaria**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SALINAS, José Luis. **Impactos da Aprendizagem Organizacional nas Práticas de Auditoria Interna: um Estudo no Banco do Brasil**. 2001. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001. Disponível em: http://volpi.ea.ufrgs.br/teses_e_dissertacoes/td/000900.pdf

SILVA, José Dionísio G. da; MIRANDA, Luiz C. In: COSTA, Benny K.; ALMEIDA, Isnard R. (Org). **Estratégia: perspectivas e aplicações**. São Paulo; Atlas, 2002.