



UNIVERSIDADE DO ALGARVE

**SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO  
NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE:  
PLANEAMENTO OU IMPROVISACÃO?**

ANA RITA SILVA DE SERRA FARIA

**Tese para obtenção do Grau de  
DOUTOR EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS  
ESPECIALIDADE EM GESTÃO**

**Trabalho efetuado sob a orientação de**  
Professor Doutor Duarte Manuel Forjaz Pacheco Trigueiros  
Professora Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes  
Ferreira da Silva

**2012**

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

**SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO  
NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE:  
PLANEAMENTO OU IMPROVISACÃO?**

ANA RITA SILVA DE SERRA FARIA

**Tese para obtenção do Grau de  
DOUTOR EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS  
ESPECIALIDADE EM GESTÃO**

**Trabalho efetuado sob a orientação de**  
Professor Doutor Duarte Manuel Forjaz Pacheco Trigueiros  
Professora Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes  
Ferreira da Silva

**2012**



UNIVERSIDADE DO ALGARVE

**SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO  
NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE:  
PLANEAMENTO OU IMPROVISACÃO?**

ANA RITA SILVA DE SERRA FARIA

**Tese para obtenção do Grau de  
DOUTOR EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS  
ESPECIALIDADE EM GESTÃO**

**Trabalho efetuado sob a orientação de**  
Professor Doutor Duarte Manuel Forjaz Pacheco Trigueiros  
Professora Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes  
Ferreira da Silva

**2012**



**UAlg FE**

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

FACULDADE DE ECONOMIA

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

**SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO  
NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE:  
PLANEAMENTO OU IMPROVISAÇÃO?**

ANA RITA SILVA DE SERRA FARIA

**Tese para obtenção do Grau de  
DOUTOR EM CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS  
ESPECIALIDADE EM GESTÃO**

**Trabalho efetuado sob a orientação de**  
Professor Doutor Duarte Manuel Forjaz Pacheco Trigueiros  
Professora Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes  
Ferreira da Silva

**2012**

*SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE:  
PLANEAMENTO OU IMPROVISAÇÃO?*

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

---

(Ana Rita Silva de Serra Faria)

*Copyright* Ana Rita Silva de Serra Faria

A Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objetivos educacionais ou de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

## AGRADECIMENTOS

Este trabalho de investigação não teria sido possível sem a colaboração, apoio e incentivo de diversas pessoas e entidades, às quais expresso os meus sinceros agradecimentos.

Aos meus orientadores, Professor Doutor Duarte Manuel Trigueiros e Professora Doutora Leonor Fernandes Ferreira da Silva, pela sua disponibilidade, dedicação e apoio incondicional, pela partilha de conhecimento científico e pelas suas sugestões; agradeço estes anos de acompanhamento e orientação que, espero, sejam o início de muitos outros projetos.

Aos responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras, que diligentemente responderam às minhas questões e cooperaram no preenchimento do questionário, tornando viável a realização do estudo empírico aqui apresentado.

À Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, da Universidade do Algarve, instituição com quem tenho um vínculo laboral, pelos recursos disponibilizados e pelas condições proporcionadas para concretizar este trabalho de investigação.

À Dra. Sofia Franco, pelo apoio nas pesquisas bibliográficas e pela obtenção de documentos imprescindíveis à realização deste trabalho.

À Fundação para a Ciência e Tecnologia no âmbito do programa PROTEC - Programa de apoio à formação avançada de docentes do Ensino Superior Politécnico, um especial agradecimento pelo apoio financeiro concedido.

A um conjunto de pessoas que colaboraram na fase inicial do estudo, partilhando o seu conhecimento científico e prático do meio hoteleiro e ajudando a melhorar o questionário, nomeadamente o Dr. José Lamelas, a Professora Inês Cruz, o Dr. Georges Marchand e o Sr. Joaquim Palma.

Por último, agradeço ao meu marido e aos meus pais a sua compreensão e o encorajamento constante. A eles e aos meus filhos dedico este trabalho.

# **SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO DO ALGARVE: PLANEAMENTO OU IMPROVISAÇÃO?**

**Ana Rita Silva de Serra Faria**

## **RESUMO**

Este estudo faz o levantamento das práticas de contabilidade de gestão de 66 unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas do Algarve, identifica variáveis contingenciais aos sistemas de contabilidade de gestão e verifica se a contabilidade de gestão está a ser usada para apoiar a formulação e implementação da estratégia das unidades. O estudo analisa um vasto conjunto de práticas de contabilidade de gestão em áreas como sistemas uniformes de contabilidade (*e.g.* USALI), contabilidade de custos, orçamentação e medição do desempenho. Os dados foram obtidos por meio de inquérito por questionário aos responsáveis financeiros utilizando o meio de recolha presencial. Os resultados revelam elevada taxa de adoção do USALI e de técnicas tradicionais, como os orçamentos, mas reduzida ou nula adoção de técnicas contemporâneas, como o custeio baseado nas atividades, o *balanced scorecard* e a análise de rendibilidade de clientes. Os sistemas não classificam custos por comportamento e não proporcionam informação pormenorizada por objeto de custo. Os custos são atribuídos a centros de receitas/resultados e a centros de custos (*i.e.* centros de responsabilidade). As unidades não atribuem custos a clientes/segmentos de mercado, canais de distribuição ou quartos. A informação sobre custos é relatada numa base mensal e tem como principais finalidades a redução de custos, a orçamentação e avaliação do desempenho, sendo pouco utilizada para fixar preços. A informação para apoiar decisões orientadas para o futuro e as implicações da tomada de decisão nos resultados peca pela ausência. Os resultados indicam que o tipo de gestão, a dimensão, a categoria e a intensidade da concorrência influenciam os sistemas de contabilidade de gestão dos hotéis. A generalidade dos resultados está em linha com os de outros estudos a nível internacional. O confronto com resultados de estudos anteriores realizados em Portugal evidencia a necessidade da investigação assentar numa recolha fidedigna de dados.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão, Setor Hoteleiro, Algarve, USALI, Orçamentos, Variáveis Contingenciais.

# MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS IN THE ALGARVE HOTEL SECTOR: PLAN OR IMPROVISE?

**Ana Rita Silva de Serra Faria**

## ABSTRACT

This study investigates management accounting practices in 66 four and five star hotels in the Algarve region; it identifies contingent variables to management accounting systems and analyses if management accounting is assisting management in the formulation and implementation of the organizations' strategy. The study analyses a broad set of management accounting practices in areas such as uniform accounting systems (*e.g.* USALI), cost accounting, budgeting and performance measurement. Data were collected through personal interviews to the financial managers of the hotels using a structured questionnaire. The findings indicate high levels of adoption of the USALI and traditional management accounting tools such as budgets. However, newer techniques, such activity based costing, customer profitability analysis and balanced scorecard, have low or null adoption rates. Cost systems do not classify costs according to their behavior patterns neither provide detailed information per cost object. Costs are assigned to profit centers and to cost centers (*i.e.* responsibility centers). Hotels do not allocate costs per customer class, distribution channel or room. Cost information is reported in a monthly basis and its main uses are for cost reduction, budgeting and performance evaluation. Costs are not used for pricing decisions. The information to assist future oriented decisions, and on the profit implications of decisions, is conspicuous by its absence. It was found that management type, size, category and intensity of competition influence management accounting systems in hotels. Overall, the findings reported in the thesis are in line with those from other studies appearing in the international literature. However, findings related to the adoption of contemporary accounting techniques in the Portuguese hotel sector are not consistent with prior studies, suggesting that a careful data collection is important to ensure reliability.

Keywords: Management Accounting, Hotel Sector, Algarve, USALI, Budgets, Contingency Variables.

## ÍNDICE GERAL

	Página
Agradecimentos.....	ii
Resumo.....	iii
<i>Abstract</i> .....	iv
Índice de Tabelas.....	x
Índice de Gráficos.....	xiii
Índice de Figuras.....	xiv
Índice de Apêndices.....	xv
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	xviii
<b>Capítulo 1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
1.1 Justificação do Tema a Estudar.....	1
1.2 Âmbito e Objeto da Investigação.....	4
1.3 Questões de Investigação.....	5
1.4 Interesse Potencial do Estudo.....	6
1.5 Organização do Estudo.....	7
<b>Capítulo 2. CONTEXTO DA INVESTIGAÇÃO</b> .....	9
<b>2.1 O Setor Hoteleiro</b> .....	9
2.1.1 A Importância do Setor Hoteleiro.....	9
2.1.2 Conceito e Tipologias de Estabelecimentos Hoteleiros.....	10
2.1.3 Estrutura do Setor Hoteleiro.....	12
2.1.3.1 Hotéis Independentes <i>versus</i> Cadeias Hoteleiras.....	12
2.1.3.2 Modelos de Gestão das Unidades Hoteleiras.....	15
2.1.4 Panorâmica da Oferta Hoteleira em Portugal.....	20
2.1.5 Características do Produto Hoteleiro.....	22
<b>2.2 Contexto Histórico da Contabilidade de Gestão</b> .....	27
2.2.1 Conceito de Contabilidade de Gestão.....	27
2.2.2 Evolução da Contabilidade de Gestão.....	29
2.2.3 Técnicas Tradicionais <i>versus</i> Técnicas Contemporâneas.....	31

2.2.4 Mudança nas Práticas de Contabilidade de Gestão.....	34
<b>Capítulo 3. A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO...</b>	<b>38</b>
<b>3.1 O <i>Uniform System of Accounts for the Lodging Industry</i> (USALI).....</b>	<b>38</b>
3.1.1 Estrutura e Base Conceitual do USALI.....	38
3.1.2 Análise Crítica.....	44
3.1.3 Estudos Empíricos.....	47
<b>3.2 Contabilidade de Custos.....</b>	<b>51</b>
3.2.1 Conceito e Funções.....	51
3.2.2 Atributos do Sistema de Custos.....	53
3.2.3 Estudos Empíricos.....	55
3.2.4 O Custeio Baseado nas Atividades ( <i>Activity Based Costing</i> - ABC).....	60
3.2.4.1 Conceito.....	60
3.2.4.2 Caracterização e Funcionamento.....	62
3.2.4.3 Estudos Empíricos.....	65
3.2.5 A Análise de Rendibilidade de Clientes ( <i>Customer Profitability Analysis</i> - CPA).....	67
3.2.5.1 Conceito.....	67
3.2.5.2 Relevância e Implementação da Técnica CPA nos Hotéis.....	68
3.2.5.3 Estudos Empíricos.....	73
<b>3.3 Orçamentação.....</b>	<b>76</b>
3.3.1 Conceito e Funções.....	76
3.3.2 Tipos de Orçamentos.....	77
3.3.3 O Processo Orçamental.....	78
3.3.4 Orçamentos Flexíveis.....	80
3.3.5 Análise Crítica.....	80
3.3.6 Estudos Empíricos.....	81
<b>3.4. Medição do Desempenho.....</b>	<b>94</b>
3.4.1 Conceito.....	94
3.4.2 Indicadores Financeiros <i>versus</i> Indicadores Não Financeiros.....	95
3.4.3 A Medição do Desempenho no Setor Hoteleiro.....	96
3.4.4 Estudos Empíricos.....	99
3.4.5 O <i>Balanced Scorecard</i> (BSC).....	102

3.4.5.1 Conceito e Perspetivas do <i>Balanced Scorecard</i> .....	102
3.4.5.2 Análise Crítica.....	108
3.4.5.3 Estudos Empíricos.....	109
<b>3.5 Outras Técnicas.....</b>	<b>112</b>
3.5.1 A Análise Custo-Volume-Resultado.....	113
3.5.1.1 Conceito.....	113
3.5.1.2 O Ponto Crítico das Vendas e a Análise de Sensibilidade do Resultado.....	114
3.5.1.3 Análise Crítica.....	115
3.5.2 Estudos Empíricos.....	116
<b>3.6 Variáveis Contingenciais aos Sistemas de Contabilidade de Gestão dos Hotéis.....</b>	<b>117</b>
<b>Capítulo 4. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO.....</b>	<b>122</b>
4.1 Fundamentação Teórica.....	122
4.2 Questões e Hipóteses de Investigação.....	123
4.3 Universo e Amostra.....	137
4.4 Unidade de Análise e Níveis de Agregação dos Atributos.....	139
4.5 Método de Pesquisa e Recolha de Dados.....	141
4.5.1 Método de Pesquisa.....	141
4.5.2 Método de Recolha de Dados.....	143
4.6 Estrutura do Questionário.....	145
4.7 Definição e Medição das Variáveis.....	147
4.8 Técnicas Estatísticas Utilizadas.....	152
<b>Capítulo 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>156</b>
5.1 Caracterização da Amostra e dos Respondentes.....	156
5.1.1 Características das Unidades Hoteleiras Inquiridas.....	156
5.1.2 Perfil dos Respondentes.....	169
5.2 Os Sistemas de Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras.....	170
5.2.1 Organização e Informatização do Sistema de Contabilidade de Gestão....	170
5.2.1.1 Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade.....	170
5.2.1.2 Responsável pela Organização do Sistema de Contabilidade de Gestão.....	172

5.2.1.3 Articulação entre a Contabilidade de Gestão (Interna/Analítica) e a Contabilidade Geral/Financeira.....	172
5.2.1.4 Suporte Informático e <i>Software</i> Utilizado na Contabilidade.....	174
5.2.2 Sistemas Uniformes de Contabilidade.....	176
5.2.2.1. Adoção do USALI.....	177
5.2.2.2 Motivos para a Não Adoção do USALI.....	179
5.2.2.3 Extensão em que Foi Adotado o USALI.....	180
5.2.2.4 Responsável pela Adoção do USALI.....	181
5.2.2.5 Opinião dos Respondentes relativamente à Imputação dos Gastos Indiretos aos Departamentos Operacionais.....	182
5.2.2.6 Importância do USALI relativamente a Outros Normativos.....	184
5.2.3 Contabilidade de Custos.....	185
5.2.3.1 Objetos de Custo.....	185
5.2.3.2 Periodicidade do Fornecimento da Informação sobre Custos.....	191
5.2.3.3 Finalidades da Informação sobre Custos.....	192
5.2.3.4 Sistema de Custeio.....	196
5.2.3.5 Repartição de Gastos Indiretos e Incontroláveis pelos Departamentos Operacionais.....	197
5.2.3.6 Adoção do Custeio Baseado nas Atividades (ABC).....	201
5.2.4 Orçamentação.....	202
5.2.4.1 Periodicidade da Elaboração de Previsões das Vendas e dos Resultados.....	202
5.2.4.2 Elaboração de Orçamentos. Horizonte Temporal.....	202
5.2.4.3 Elaboração de Orçamentos Contínuos.....	205
5.2.4.4 Finalidades dos Orçamentos.....	205
5.2.4.5 Informação Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual e Termos de Comparação das Realizações.....	207
5.2.4.6 Abordagem Utilizada e Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento Anual.....	210
5.2.4.7 Antecedência com que se Inicia a Elaboração do Orçamento Anual.....	212
5.2.4.8 Elaboração de Orçamentos de Base Zero e de Orçamentos Flexíveis.....	213
5.2.4.9 Revisão do Orçamento.....	216
5.2.5 Medição e Avaliação do Desempenho.....	218
5.2.5.1 Utilização de Sistemas de Medição do Desempenho.....	218

5.2.5.2 Importância Atribuída a Indicadores do Desempenho.....	223
5.2.5.3 Existência de Sistemas de Recompensa e Tipo de Indicadores em que se Baseiam.....	226
5.2.6 Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão e de Planejamento Estratégico.....	228
5.2.7 Percepção das Características da Informação Produzida pelo SCG pelos Respondentes.....	233
5.3 Variáveis Contingenciais ao Sistemas de Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras.....	235
5.3.1 Análise Bivariada.....	235
5.3.2 Análise Multivariada.....	248
<b>Capítulo 6. CONCLUSÃO.....</b>	<b>254</b>
6.1 Principais Conclusões.....	254
6.2 Contributos da Investigação.....	268
6.3 Pontos Fortes e Limitações.....	269
6.4 Sugestões para Investigação Futura.....	270
Anexo A: Documento Entregue nas Unidades.....	273
Anexo B: Questionário.....	274
Apêndice: Dados Tratados.....	283
Referências Bibliográficas.....	343

## ÍNDICE DE TABELAS

	Página
2.1	Vantagens da Integração Horizontal e da Integração Vertical..... 14
2.2	Técnicas de Contabilidade de Gestão Contemporâneas..... 31
3.1	Estudos Empíricos sobre a Utilização do USALI no Setor Hoteleiro..... 48
3.2	Grau de Adoção do USALI em Portugal (AHP)..... 50
3.3	Estudos Empíricos sobre Contabilidade de Custos no Setor Hoteleiro..... 56
3.4	Áreas de Aplicação da Técnica <i>Customer Profitability Analysis</i> ..... 69
3.5	Estudos Empíricos sobre Orçamentação no Setor Hoteleiro..... 82
3.6	Abordagens Utilizadas na Elaboração dos Orçamentos no Setor Hoteleiro.... 88
3.7	Exemplos de Indicadores do Desempenho no Setor Hoteleiro..... 105
4.1	Questões e Hipóteses de Investigação..... 134
4.2	Procura e Oferta Turística em Portugal (2008)..... 138
4.3	Distribuição dos Estabelecimentos Hoteleiros do Algarve por Concelho..... 139
5.1	Peso dos Custos Indiretos e dos Fixos nos Custos Totais..... 162
5.2	Intensidade da Concorrência na Indústria Hoteleira..... 168
5.3	Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade por Categoria e por Regime de Exploração..... 171
5.4	<i>Software</i> utilizado na Contabilidade das Unidades..... 176
5.5	Adoção do USALI nas Unidades por tipo de Gestão..... 178
5.6	Adoção do USALI- Reclassificada e Responsável pela Organização do SCG Reclassificada..... 179
5.7	Responsável pela Adoção do USALI nas Unidades..... 182
5.8	Imputação dos Gastos Indiretos aos Departamentos Operacionais..... 183
5.9	Importância do USALI e das Normas Nacionais, Internacionais e Legislação Fiscal para a Gestão Financeira da Unidade..... 184
5.10	Objetos de Custo nas Unidades..... 185

5.11	Número de Centros de Receitas/Resultados nas Unidades por Tipo de Gestão.....	188
5.12	Número de Centros de Custos nas Unidades por Tipo de Gestão.....	189
5.13	Estrutura Organizacional e Centros/Departamentos na Contabilidade de Gestão.....	191
5.14	Periodicidade do Fornecimento de Informação sobre Custos nas Unidades ...	192
5.15	Finalidades da Informação sobre Custos nas Unidades.....	192
5.16	Sistemas de Custeio nas Unidades.....	197
5.17	Gastos Distribuídos pelos Departamentos Operacionais nas Unidades por Tipo de Gestão.....	198
5.18	Adoção do ABC nas Unidades .....	201
5.19	Elaboração de Orçamentos a Longo Prazo nas Unidades por Tipo de Gestão	203
5.20	Finalidades dos Orçamentos nas Unidades.....	206
5.21	Motivos para a Elaboração de Orçamentos .....	207
5.22	Informação Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual nas Unidades.....	208
5.23	Termos de Comparação das Realizações nas Unidades.....	209
5.24	Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento nas Unidades.....	212
5.25	Revisão do Orçamento Anual nas Unidades por Tipo de Gestão.....	216
5.26	Periodicidade da Revisão do Orçamento Anual nas Unidades.....	218
5.27	Tipo de Indicadores Utilizados na Medição do Desempenho nas Unidades por Tipo de Gestão.....	218
5.28	Utilização de Sistemas Integrados de Medição do Desempenho nas Unidades por Tipo de Gestão.....	219
5.29	Indicadores do BSC na Unidade I.....	221
5.30	Indicadores do BSC na Unidade II.....	221
5.31	Indicadores do BSC na Unidade III.....	221
5.32	Indicadores do BSC na Unidade IV.....	222
5.33	Importância Atribuída a Indicadores do Desempenho nas Unidades.....	224

5.34	Outros Indicadores do Desempenho Adotados nas Unidades.....	226
5.35	Tipo de Indicadores em que se Baseiam os Sistemas de Recompensa nas Unidades.....	227
5.36	Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão e de Planeamento Estratégico nas Unidades.....	229
5.37	Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas_Reclassificada (Percentagem de “Sim”) por Tipo de Gestão.....	232
5.38	Perceção das Características do Sistema de Contabilidade de Gestão pelos Respondentes.....	233
5.39	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Tipo de Gestão”.....	236
5.40	Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do USALI” e “Dimensão”.....	237
5.41	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Responsável pela Organização do SCG-Reclassificada”.....	238
5.42	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Número de Centros de Receitas/Resultados” e “Tipo de Gestão”.....	238
5.43	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Distribuição pelos Departamentos dos Custos do Refeitório” e “Tipo de Gestão”.....	240
5.44	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Distribuição pelos Departamentos dos Custos com Energias” e “Tipo de Gestão”.....	240
5.45	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização de Orçamentos a Longo Prazo” e “Categoria”.....	241
5.46	Correlações entre as Variáveis que Caracterizam a “Dimensão” e a Variável “Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento”.....	243
5.47	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Tipo de Gestão”.....	244
5.48	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Categoria”.....	244
5.49	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Regime de Exploração”.....	245

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

	Página
5.1 Distribuição das Unidades por Categoria.....	156
5.2 Distribuição das Unidades por Tipologia.....	156
5.3 Regime de Exploração das Unidades.....	157
5.4 Tipo de Gestão das Unidades por Categoria.....	158
5.5 Distribuição Geográfica das Unidades.....	158
5.6 Volume de Vendas das Unidades (2008).....	159
5.7 <i>Mix</i> de Receitas das Unidades.....	161
5.8 Estratégia das Unidades por Categoria.....	164
5.9 Função dos Respondentes.....	170
5.10 Habilitações Académicas dos Respondentes.....	170
5.11 Horizonte Temporal do Orçamento a Longo Prazo nas Unidades.....	204
5.12 Abordagem Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual nas Unidades por Tipo de Gestão.....	210
5.13 Elaboração de Orçamentos de Base Zero nas Unidades.....	213

## ÍNDICE DE FIGURAS

	Página
2.1 Atividades Principais da Operação Hoteleira e Funções Associadas.....	23
3.1 Mapa Resumo de Exploração do USALI.....	43
3.2 Elementos Básicos numa Imputação Baseada nas Atividades.....	62
3.3 Fluxos de Informação num Modelo CPA.....	72
3.4 Perspetivas do <i>Balanced Scorecard</i> .....	103
3.5 Ligações Causais entre os Componentes do <i>Balanced Scorecard</i> .....	107
3.6 Pirâmide de <i>Balanced Scorecard's</i> para uma Cadeia Hoteleira.....	108
4.1 Fases da Pesquisa.....	143

## ÍNDICE DE APÊNDICES

	Página
5.1	Distribuição Cruzada das Variáveis “Volume de Vendas (2008)” e “Categoria” ..... 283
5.2	Número de Quartos, Número de Camas e Número de Trabalhadores por Categoria nas Unidades ..... 284
5.3	Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Categoria” e “Dimensão” ..... 285
5.4	Número de Quartos, Número de Camas e Número de Trabalhadores por Tipologia nas Unidades ..... 286
5.5	Influência da Entidade que Detém o Controlo Efetivo do Hotel na Adoção, Implementação e Uso de Técnicas de Contabilidade de Gestão por Tipo de Gestão ..... 287
5.6	Distribuição Cruzada das Variáveis “Estratégia” e “Tipo de Gestão” ..... 287
5.7	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Estratégia” e “Tipo de gestão” ..... 288
5.8	Histograma da variável “Fixação de preços” ..... 288
5.9	Análise Fatorial da Variável “Intensidade da Concorrência na Indústria” ..... 289
5.10	Distribuição Cruzada das Variáveis “Intensidade da Concorrência pelo Preço na Indústria” e “Categoria” ..... 290
5.11	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Intensidade da Concorrência pelo Preço” e “Categoria” ..... 290
5.12	Número de Anos de Experiência dos Respondentes na Área Financeira no Setor Hoteleiro ..... 291
5.13	Número de Unidades Hoteleiras a Cargo dos Respondentes ..... 291
5.14	Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade ..... 292
5.15	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Processamento dos Dados da Contabilidade” e “Categoria” ..... 292
5.16	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Processamento dos Dados da Contabilidade” e “Regime de Exploração” ..... 292
5.17	Responsável pela Organização do SCG nas Unidades ..... 293
5.18	Responsável pela Organização do SCG-Reclassificada ..... 293
5.19	Utilização da Classe 9 do POC por Tipo de Gestão nas Unidades ..... 293
5.20	Exemplos de Codificação das Contas nas Unidades ..... 294
5.21	Suporte Informático Utilizado na Contabilidade de Gestão nas Unidades ..... 294
5.22	Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI” e “Categoria” nas Unidades ..... 295
5.23	Motivos para a Não Utilização do USALI nas Unidades ..... 295

5.24	Análise Fatorial da Variável “Imputação dos Custos Indiretos aos Departamentos Operacionais” .....	296
5.25	Centros de Resultados/Receitas nas Unidades .....	297
5.26	Centros de Custos nas Unidades .....	298
5.27	Detalhe da Informação sobre Clientes/Segmentos de Mercado nas Unidades	298
5.28	Análise Fatorial da Variável “Finalidades da Informação sobre Custos”.....	299
5.29	Distribuição Cruzada das Variáveis “Periodicidade das Previsões de Vendas” e “Tipo de Gestão” .....	301
5.30	Distribuição Cruzada das Variáveis “Periodicidade das Previsões dos Resultados” e “Tipo de Gestão” .....	302
5.31	Elaboração de Orçamentos nas Unidades .....	302
5.32	Decomposição do Orçamento Anual nas Unidades .....	303
5.33	Distribuição Cruzada das Variáveis “Elaboração de Orçamentos a Longo Prazo” e “Categoria” .....	303
5.34	Elaboração de Orçamentos Contínuos nas Unidades .....	303
5.35	Distribuição Cruzada das Variáveis “Elaboração de Orçamentos Contínuos” e “Tipo de Gestão” .....	304
5.36	Análise Fatorial da Variável “Finalidades dos Orçamentos” .....	305
5.37	Cabeçalhos de Contas de Exploração nas Unidades .....	306
5.38	Análise Fatorial das Variáveis “Dimensão” e “Envolvimento dos Diretores”..	307
5.39	Antecedência com que se Inicia a Elaboração dos Orçamentos nas Unidades .	308
5.40	Elaboração de Orçamentos Flexíveis por Tipo de Gestão nas Unidades .....	308
5.41	Distribuição Cruzada das Variáveis “Motivos para a Não Elaboração de Orçamentos Flexíveis” e “Tipo de Gestão” .....	309
5.42	Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Categoria”.....	309
5.43	Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Regime de Exploração” .....	309
5.44	Análise Fatorial da Variável “Importância Atribuída a Diversos Indicadores”	310
5.45	Importância Atribuída a Diversos Indicadores por Tipo de Gestão (Média)....	312
5.46	Sistemas de Recompensa para Diversos Níveis Hierárquicos nas Unidades ....	312
5.47	Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas nas Unidades .....	313
5.48	Forma de Cálculo do “Ponto Crítico das Vendas” nas Unidades .....	313
5.49	Análise Fatorial da Variável “Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas_ Recodificada” .....	314
5.50	Análise Fatorial da Variável “Percepção das Características do SCG”.....	316
5.51	Análise Fatorial para Criação da Variável “Dimensão”.....	318

5.52	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Categoria”.....	319
5.53	Distribuição Cruzada e Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Habilitações Acadêmicas dos Respondentes_Reclassificada” .....	319
5.54	Distribuição Cruzada e Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Idade do Respondente” .	320
5.55	Distribuição Cruzada e Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Função do Respondente” .....	321
5.56	Correlações entre as Variáveis “Número de Centros de Receitas/Resultados” e “Número de Centros de Custos” e as Variáveis que Caracterizam a “Dimensão” .....	322
5.57	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Número de Centros de Gastos” e “Tipo de Gestão” .....	323
5.58	Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Orçamentos a Longo Prazo” e “Tipo de Gestão” .....	323
5.59	Correlações entre as Variáveis “Finalidades dos Orçamentos” e as Variáveis que Caracterizam a ”Dimensão” .....	324
5.60	Correlações entre as Variáveis “Finalidades dos Orçamentos” e as Variáveis Associadas á “Intensidade da Concorrência na Indústria” .....	325
5.61	Teste de independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do BSC” e “Dimensão”.....	326
5.62	Correlações entre a Variável “Importância Atribuída a Diversos Indicadores” e as Variáveis Associadas à “Intensidade da Concorrência na Indústria” .....	327
5.63	Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do USALI_Reclassificada” e “Percepção das Características do SCG” .....	329
5.64	Regressão Logística Binária .....	331
5.65	Análise Fatorial das Variáveis “Utilização da Informação sobre Custos” e “Usos dos Orçamentos” .....	335
5.66	Regressão Logística Binária .....	337
5.67	Percetrão de Camadas Múltiplas .....	338
5.68	Regressão Logística Binária .....	341
5.69	Regressão Logística Binária .....	342

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

A&B	Alimentação e Bebidas
ABB	<i>Activity Based Budgeting</i>
ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
ADR	<i>Average Daily Rate</i>
AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i>
AHETA	Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve
AHP	Associação da Hotelaria de Portugal
AM	<i>Activity Management</i>
ANOVA	<i>Analysis of Variance , Análise de Variância</i>
ARR	<i>Average Room Rate</i>
BEP	<i>Break Even Point</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CA	<i>Customer Accounting</i>
CBA	Custeio Baseado nas Atividades
CCDRA	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento da Região do Algarve
CG	Contabilidade de Gestão
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accounting</i>
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPA	<i>Customer Profitability Analysis</i>
CVR	Custo-Volume-Resultado
DF	Diretor Financeiro
DG	Diretor Geral
DGT	Direção Geral do Turismo
DL	Decreto-Lei
EBITDA	<i><u>Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization</u></i>
EBT	<i>Earnings before Taxes</i>
EPS	<i>Earnings per Share</i>
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i>

F&B	<i>Food and Beverage</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCS	Fatores Críticos de Sucesso
FF&E	<i>Furniture, Fixtures &amp; Equipment</i>
FSE	<i>Fornecimentos e Serviços Externos</i>
GOI	<i>Gross Operating Income</i>
GOP	<i>Gross Operating Profit</i>
GOPPAR	<i>Gross Operating Profit per Available Room</i>
HACCP	<i>Hazard Analysis and Critical Control Points</i>
HFTP	<i>Hospitality Financial &amp; Technology Professionals</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
INE	Instituto Nacional de Estatística
JIT	<i>Just in Time</i>
JV	<i>Joint Venture</i>
LCC	<i>Life Cycle Costing</i>
LS	<i>Local Information Systems</i>
MAS	<i>Management Accounting System</i>
MC	Margem de Contribuição
MCP	Margem de Contribuição Ponderada
MICE	<i>Meetings, Incentives, Congresses, Events</i>
MOD	<i>Minor Operated Departments</i>
MSPA	<i>Market Segment Profitability Analysis</i>
OMT	Organização Mundial do Turismo
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
P&L	<i>Profit and Loss</i>
PCHRS	<i>Plan Comptable pour l'Hôtellerie et la Restauration Suisses</i>
PEU	<i>Perceived Environmental Uncertainty</i>
POC	Plano Oficial de Contabilidade
PSA	<i>Profit Sensitivity Analysis</i>
REVPAR	<i>Revenue per Available Room</i>
ROCE	<i>Return on Capital Employed</i>

ROI	<i>Return on Investment</i>
SABI	<i>Sistema de Análisis de Balance Ibéricos</i>
SCG	Sistema de Contabilidade de Gestão
SMA	<i>Strategic Management Accounting</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i>
TB	<i>Tableau de Bord</i>
TC	<i>Target Costing</i>
TIR	Taxa Interna de Rendibilidade
TOC	Técnico Oficial de Contas
TQM	<i>Total Quality Management</i>
USAH	<i>Uniform System of Accounts for Hotels</i>
USALI	<i>Uniform System of Accounts for the Lodging Industry</i>
USGAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>
VAB	Valor Acrescentado Bruto
VAGT	Valor Acrescentado Gerado pelo Turismo
VCA	<i>Value Chain Analysis</i>
YM	<i>Yield Management</i>

## Capítulo 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Justificação do Tema a Estudar

Este estudo faz um levantamento exaustivo das práticas de contabilidade de gestão (CG) das unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas localizadas no Algarve. Procura ainda identificar variáveis contingenciais que expliquem a utilização de diferentes técnicas de contabilidade de gestão pelas unidades hoteleiras. Por fim, analisa se a contabilidade de gestão está a ser usada como um instrumento de suporte à formulação e implementação da estratégia dessas unidades.

O estudo amplia o conhecimento sobre a utilização de técnicas de contabilidade de gestão centrando-se no setor dos serviços, em particular no setor hoteleiro. Este integra uma atividade que, nos últimos anos, tem vindo a adquirir uma importância crescente como motor de muitas economias mundiais – o turismo. Mas, apesar do seu crescimento e relevância económica, pouco se sabe ainda sobre os sistemas de contabilidade de gestão (SCG) utilizados nas empresas turísticas e, em particular, nos hotéis. Nas duas últimas décadas, diversos autores apontaram a escassez de literatura em contabilidade de gestão aplicada ao setor hoteleiro (Collier e Gregory, 1995b; Potter e Schmidgall, 1999; Sharma, 2002; Pellinen, 2003; Makrigiannakis e Soteriades, 2007).

Em anos recentes assistiu-se ao crescente interesse pela contabilidade de gestão no setor em questão, interesse que veio a refletir-se no aumento de publicações na literatura científica internacional. Existem estudos sobre temáticas variadas como sejam os sistemas uniformes de contabilidade, a contabilidade de custos, a orçamentação, a análise de rentabilidade de clientes/segmentos de mercado, o uso do Custeio Baseado nas Atividades (*Activity Based Costing - ABC*), a relação entre contabilidade de gestão e a gestão empresarial, a utilização de sistemas de contabilidade de gestão pelos diretores hoteleiros, o uso da informação contabilística nas decisões de marketing, a medição/avaliação do desempenho, o *Balanced Scorecard* e a contabilidade de gestão estratégica.

Malmi e Brown (2008) alertaram para o perigo de se deduzirem conclusões erradas quando se estudam os elementos do sistema de controlo de gestão isoladamente e não em conjunto, pois o uso e o impacto de um novo elemento do sistema de controlo de gestão podem estar relacionados com o funcionamento do pacote existente, mais abrangente. Não obstante, são ainda escassos os estudos que examinam a utilização de diversas técnicas em conjunto. Collier e Gregory (1995b) foram pioneiros a examinar a CG em seis organizações hoteleiras

do Reino Unido. Já iniciada esta investigação, que também analisa a utilização de várias técnicas em simultâneo, surgiram outros estudos deste género na Grécia (*e.g.* Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b; Zounta e Bekiaris, 2009) e mais recentemente em Portugal (Lima Santos *et al.*, 2010).

Existe uma aceitação generalizada relativamente à premissa de que não há um SCG ideal que possa ser genericamente aplicável a todas as organizações e que os SCG são influenciados por variáveis contingenciais (Otley, 1980). No entanto, é também reduzido o número de estudos deste tipo dirigidos ao setor hoteleiro. Conhece-se o estudo Sharma (2002), que analisa o efeito de três variáveis contextuais (envolvente externa, dimensão e estrutura) nas características do sistema orçamental dos hotéis e os três trabalhos de Pavlatos e Paggios (2009a, 2009b, 2009c), que examinam a relação entre fatores contingenciais na indústria hoteleira e o *design* do sistema de custos, a adoção de práticas de CG e a adoção do ABC, respetivamente. Recentemente, em Portugal, Lima Santos *et al.* (2010) identificaram fatores que influenciam a adoção das técnicas de CG nas unidades hoteleiras. Em face do exposto, justifica-se investigação que permita confirmar se determinadas variáveis contingenciais, como por exemplo a dimensão e a envolvente externa, já estabilizadas na teoria de CG, também o são quando se consideram os hotéis, e ainda identificar variáveis contingenciais específicas da indústria hoteleira.

Acresce que a investigação realizada até à data se tem concentrado essencialmente nas práticas nos países emissores de turismo, como é o caso da Grã-Bretanha, da Escandinávia e dos Estados Unidos da América (EUA), ao invés de nos países recetores (Makrigiannakis e Soteriades, 2007). Makrigiannakis e Soteriades (2007) investigaram as práticas de contabilidade de gestão nos hotéis gregos e alertaram para a necessidade de investigação que envolva uma análise comparativa entre os países do Mediterrâneo com características semelhantes na sua indústria hoteleira por um lado, e países com uma estrutura hoteleira diferente, por outro. Também Pavlatos e Paggios (2009b) sublinharam a necessidade de estudos comparativos sobre as práticas de CG no setor, referindo-se, em concreto, à análise dos fatores que levam os hotéis a não adotar as ferramentas de CG recentemente desenvolvidas e à dependência entre técnicas de CG novas e tradicionais.

Em Portugal, até muito recentemente, a investigação sobre as práticas de CG nos hotéis foi quase inexistente. Embora o Turismo seja considerado um setor chave para o desenvolvimento económico nacional, não existe no nosso País um normativo contabilístico

aplicável às empresas turísticas e, em particular, aos hotéis. As empresas que operam neste setor aplicam o Sistema de Normalização Contabilística. Nalguns grupos hoteleiros, sobretudo nos que têm sede nos EUA, este é complementado com a utilização de técnicas de CG e de reporte constates do *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), um plano de contas desenvolvido em 1926 naquele país e que permite estruturar a informação contabilística de forma a apoiar a tomada de decisão da gestão. Segundo Lamelas (2004), existem indícios de que muitos hotéis portugueses ainda não têm CG e que funcionam apenas com a contabilidade geral (obrigatória). Acentua Lamelas (2004:89) que, sendo um hotel composto por diferentes centros de resultados e por vários centros auxiliares, a sua gestão exige mais informação do que a dada geralmente pela contabilidade financeira, ou seja, “mais do que um simples balanço e demonstração de resultados genérica”. Para o autor, não são conhecidos os motivos da inexistência de CG nos hotéis, mas a situação justifica-se, provavelmente, pelo facto de não estarem sensibilizados para as suas vantagens. Concomitantemente, defende que quem reconhece a importância da informação fornecida pela CG, mas desconhece o modelo contido no sistema uniforme elabora uma CG mais ou menos *ad hoc*.

A investigação científica realizada nesta área em Portugal data já do presente século. Conhecem-se apenas três Dissertações de Mestrado (Lamelas, 2004<sup>1</sup>; Carvalho, 2009; Nunes, 2009) e uma Tese de Doutoramento (Cruz, 2007) que versam aspetos dos sistemas contabilísticos hoteleiros. Dois destes trabalhos debruçam-se sobre o USALI (Lamelas, 2004; Carvalho, 2009). Lamelas (2004) analisou o modelo de CG hoteleira contido no Sistema Uniforme e a sua adoção por um importante grupo hoteleiro, enquanto Carvalho (2009) estudou a implementação, utilização, adaptações e principais diferenças entre o modelo teórico do USALI e a prática num hotel. Já Nunes (2009) investigou as mudanças ao nível do controlo de gestão na hotelaria portuguesa. Cruz (2007), por seu turno, estudou a medição do desempenho numa cadeia hoteleira internacional a operar em Portugal. Com exceção de Nunes (2009), estes trabalhos utilizam como método de investigação o *single case study*, não existindo assim uma panorâmica da situação dos hotéis portugueses no tocante à CG. É de realçar que, quando esta investigação foi iniciada existia apenas o estudo de Lamelas (2004).

Os hotéis proporcionam um contexto interessante para estudar as práticas de CG, pois possuem um conjunto de particularidades suscetíveis de influenciar os SCG (Collier and Gregory, 1995b). Sustenta-se que a informação fornecida pela CG só acrescentará valor se

---

<sup>1</sup> A dissertação de Lamelas foi defendida em 2000 e publicada em 2004.

estiver relacionada com o produto ou o negócio específico (Harris, 1995, 2006). Embora os hotéis sejam considerados como um negócio de serviços, desenvolvem pelo menos três tipos de atividades diferentes: alojamento, alimentação e bebidas. Enquanto o alojamento consiste numa função de serviço puro, o fornecimento de alimentação e bebidas envolve funções de gestão de stocks e de produção. Cada função compreende diferentes aspetos operacionais, de gestão e financeiros, tornando a operação hoteleira um negócio difícil de gerir (Harris, 1995, 2006; Atkinson, 2006). Tendo em conta que, consoante a função em que se especializam (produção, comercial ou prestação de serviços), as empresas dão especial ênfase a diferentes tipos de informação (Harris, 1995), a elaboração de um sistema de informação único para um negócio que combina as diversas atividades representa um desafio (Makrigiannakis e Soteriades, 2007). À diversidade de funções acrescem outras particularidades da operação hoteleira com implicações nos SCG, como sejam a impossibilidade de produzir para stock, a simultaneidade da produção e do consumo, a intangibilidade do produto, a intensidade da mão-de-obra e do capital, a flutuação da procura, a estrutura de custos fixos elevados, a grande sazonalidade, entre outras. Todas estas características põem em relevo a importância da informação de gestão na hotelaria, proporcionando deste modo um contexto estimulante para o desenvolvimento de SCG eficazes.

Acresce que as organizações hoteleiras operam atualmente em envolventes altamente competitivas. Para terem sucesso, necessitam de ferramentas que as apoiem no desenvolvimento e formulação de estratégias eficazes. Ao fornecer informação relevante para planeamento e controlo, comunicação, motivação e avaliação do desempenho, o SCG de uma organização é uma componente indispensável na estratégia da empresa em alcançar sucesso competitivo (Johnson e Kaplan, 1991). Sugere-se que as novas técnicas de CG, desenvolvidas em resposta às mudanças na envolvente, adotam um enfoque estratégico explícito, proporcionando um elo de ligação entre as operações e as estratégias e os objetivos da empresa (Chenhall e Langfield-Smith, 1998).

## **1.2 Âmbito e Objeto da Investigação**

Este trabalho ocupa-se de matérias do domínio da contabilidade e, em particular, da CG. Pretende contribuir para o preenchimento de uma lacuna existente a nível da investigação em CG em Portugal, sobretudo no que respeita à sua aplicação no setor hoteleiro. Tem como finalidades, já enunciadas, caracterizar as práticas de CG das empresas que operam neste setor e verificar se usam a CG como um instrumento de apoio ao desenvolvimento e

implementação de estratégias eficazes. Será que nestas empresas a CG é um instrumento de apoio à gestão estratégica ou, pelo contrário, um auxiliar em tarefas rotineiras de gestão como a orçamentação? Para atingir este objetivo geral caracterizam-se os SCG utilizados pelos hotéis em áreas como utilização de sistemas uniformes de contabilidade, contabilidade de custos, orçamentação, medição/avaliação do desempenho e outras técnicas (de apoio à tomada de decisão e de contabilidade de gestão estratégica)<sup>2</sup>. Este estudo visa ainda encontrar relações entre as práticas de CG e as circunstâncias específicas de cada hotel. Em particular, o estudo procura identificar variáveis contingenciais que expliquem por que motivo empresas do mesmo setor de atividade utilizam SCG diferentes.

O estudo restringe-se às unidades hoteleiras a operar no Algarve. A análise da CG recai sobre uma amostra de 66 unidades hoteleiras pertencentes às tipologias de hotéis e hotéis-apartamentos e às categorias de quatro e cinco estrelas.

O objeto desta investigação são os SCG das unidades hoteleiras, sendo um SCG perspetivado, em conformidade com Chenhall (2003), como “o uso sistemático da contabilidade de gestão para atingir determinado objetivo”.

### **1.3 Questões de Investigação**

Os objetivos específicos, traduzidos em questões de investigação, a que se pretende dar resposta neste estudo são os seguintes:

- *Questão 1:* Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?
- *Questão 2:* Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?
- *Questão 3:* Que perceção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?

---

<sup>2</sup> Optou-se por não examinar as práticas correntes de contabilidade de gestão relacionadas com as decisões de investimento em capital, uma área mais afim às Finanças Empresariais.

- *Questão 4:* Em que diferem as unidades hoteleiras quanto à utilização do USALI, quanto às práticas de contabilidade de custos, de orçamentação, de medição do desempenho e quanto ao uso das técnicas de contabilidade de gestão?
- *Questão 5:* Em que medida a contabilidade de gestão praticada nas unidades hoteleiras está a ser usada como um instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias?

A Questão 2 será objeto de posterior desenvolvimento no *Capítulo 4. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO*.

#### **1.4 Interesse Potencial do Estudo**

O estudo poderá ter interesse, entre outros, para o meio académico e a comunidade científica, para o meio profissional/empresarial, para os organismos representativos da profissão contabilística e normalizadores, para as associações representativas do setor hoteleiro e da região do Algarve e para a sociedade em geral.

- O meio académico e a comunidade científica: a bibliografia nacional sobre contabilidade de gestão aplicada ao setor hoteleiro é escassa quando comparada com a de outros países. Assim, a investigação pode ser útil para a estruturação dos programas de CG em cursos que pretendam formar profissionais para o exercício de funções de gestão na hotelaria.
- O meio profissional/empresarial, já que apresenta de forma crítica as técnicas/ferramentas de CG que os gestores têm ao seu dispor para tornarem as empresas mais competitivas.
- Os organismos representativos da profissão contabilística, como a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), e normalizadores como a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), pois põe em relevo a necessidade de formação profissional, de uniformização da terminologia, de conceitos e de modelos, e, eventualmente, a necessidade de uma norma setorial específica ou a adaptação das existentes a nível internacional (*e.g.* USALI).

- As associações representativas do setor, quer de âmbito nacional (Associação da Hotelaria de Portugal-AHP), quer de âmbito regional (Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve-AHETA), assim como para outras entidades regionais, como é o caso da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento da Região do Algarve (CCDRA), pois apresenta uma radiografia do setor e contribui para um melhor conhecimento da qualidade da gestão praticada no mesmo. Para as duas primeiras entidades põe ainda a descoberto áreas em que é necessária formação profissional.
- Para a sociedade em geral, uma vez que contribui para conhecer melhor a realidade do setor hoteleiro português no tocante às práticas de contabilidade de gestão, permitindo, através da comparação com estudos semelhantes realizados a nível internacional, verificar a sua posição relativa e desencadear ações de melhoria.

## **1.5 Organização do Estudo**

Para além deste *Capítulo 1. INTRODUÇÃO*, o presente trabalho de investigação é estruturado em cinco capítulos e apêndices, que se resumem a seguir.

O *Capítulo 2. CONTEXTO DA INVESTIGAÇÃO* compreende duas secções: *O Setor Hoteleiro* e *Contexto Histórico da Contabilidade de Gestão*. Na primeira secção caracteriza-se a atividade turística e o produto hoteleiro, destacando-se a sua importância e contributo para a economia nacional e as características diferenciadoras que justificam um enfoque especial da CG. Nesta secção descreve-se ainda a estrutura do setor hoteleiro e apresenta-se uma panorâmica da oferta hoteleira em Portugal. Na segunda secção analisa-se a evolução da CG até aos dias de hoje e caracterizam-se as novas técnicas de CG. Este ponto culmina com a apresentação de estudos empíricos sobre a mudança nas práticas de CG.

No *Capítulo 3. A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO* caracteriza-se a norma contabilística desenvolvida especificamente para o setor com maior relevância a nível internacional – o USALI. Em seguida, analisam-se as principais técnicas de CG nas áreas da contabilidade custos, orçamentação, medição do desempenho, e outras técnicas aplicáveis ao setor. Recorrendo à revisão de estudos teóricos e de estudos empíricos, procura-se identificar as questões mais importantes debatidas na literatura de contabilidade e de gestão hoteleira

relacionadas com a aplicabilidade e utilidade destas técnicas. Nesta secção identificam-se ainda as variáveis contingenciais aos SCG nos hotéis.

O *Capítulo 4. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO* descreve a metodologia utilizada no estudo empírico. Neste capítulo, depois dos fundamentos teóricos da investigação, desenvolvem-se as questões e hipóteses de investigação a testar, no âmbito dos objetivos de investigação propostos. O método de recolha dos dados, a estrutura do questionário, a forma como foram operacionalizadas as variáveis e as ferramentas utilizadas no tratamento dos dados são também aí descritos.

O *Capítulo 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO* começa com a caracterização da amostra e dos respondentes. Segue-se a descrição dos SCG nas unidades hoteleiras. Primeiro analisa-se a forma como estão organizados e informatizados os sistemas. Depois investiga-se em que medida é adotado o USALI e analisam-se alguns aspetos relacionados com a sua implementação e utilização. Prossegue-se com a análise das práticas seguidas e das técnicas adotadas nas áreas da contabilidade de custos, da orçamentação e da medição/avaliação do desempenho. Investiga-se em seguida a utilização de outras técnicas/ferramentas não contempladas nos pontos anteriores. Segue-se a perceção dos respondentes sobre determinadas características do SCG. Por fim, através de testes de hipóteses, identificam-se as variáveis contingenciais aos SCG nas unidades hoteleiras.

Finalmente, o *Capítulo 6. CONCLUSÕES* resume as conclusões extraídas ao longo da dissertação, apresenta os principais contributos e os pontos fortes e as limitações do estudo. O capítulo finaliza com a apresentação de sugestões para investigação futura.

## **Capítulo 2. CONTEXTO DA INVESTIGAÇÃO**

Este capítulo incide sobre os dois pilares em torno dos quais se desenvolve a tese: o setor hoteleiro e a contabilidade de gestão (CG). Os SCG devem espelhar as atividades empresariais e as características específicas da indústria a que se aplicam. Justifica-se assim apresentar as especificidades da operação hoteleira e introduzir os conceitos relevantes associados aos dois pilares. Assim, a primeira secção trata a importância do setor turismo e de um dos seus principais subsectores – a hotelaria, apresenta as diversas tipologias de estabelecimentos hoteleiros, analisa a estrutura do setor, identifica os principais modelos de gestão hoteleira e apresenta uma panorâmica da oferta hoteleira em Portugal. A secção finaliza com a descrição das especificidades do produto e da indústria hoteleira. A segunda secção apresenta o conceito de CG e analisa como a disciplina se adaptou à evolução da natureza das organizações, dando especial destaque ao aparecimento, em finais da década de oitenta, das técnicas de CG “contemporâneas”. Identifica em seguida os principais aspetos que as distinguem das técnicas ditas “tradicionais”. Por fim, refere os estudos empíricos relativos à mudança nas práticas de CG das organizações ocorrida em resposta a mudanças na envolvente empresarial.

### **2.1 O Setor Hoteleiro**

#### **2.1.1 A Importância do Setor Hoteleiro**

A indústria hoteleira insere-se numa atividade de âmbito mais vasto que nos últimos anos tem vindo a adquirir uma importância crescente na economia de muitos países – o turismo. Esta atividade congrega em si um leque alargado de atividades, desde o empacotamento a cargo dos operadores turísticos (grossistas), à comercialização a cargo das agências de viagens (retalhistas), passando pelo consumo final, consubstanciado nos transportes, alojamento, restauração e atividades de animação e entretenimento.

A importância económica e social do turismo tem sido reconhecida tanto pela geração de riqueza, como pela criação de emprego. É, atualmente, uma das atividades mais representativas de Portugal para o resto do mundo. Em 2008 (ano a que se reporta o presente estudo), Portugal ocupava a 25.<sup>a</sup> posição no *ranking* mundial dos destinos turísticos no tocante a receitas internacionais do turismo. No âmbito da procura turística para o destino Europa, Portugal ocupava o 15.<sup>o</sup> lugar do *ranking* das receitas internacionais de turismo, com

uma quota de 2,3% (Turismo de Portugal, I.P., 2009a). Quando comparado com a maioria dos países europeus, Portugal apresenta um perfil claramente exportador de serviços turísticos, consubstanciado, em 2008, pelo sexto valor mais elevado em termos de saldo da balança turística, atingindo 4,5 mil milhões de euros (Instituto Nacional de Estatística-INE, I.P., 2010).

Em 2008, o Valor Acrescentado Gerado pelo Turismo (VAGT) contribuiu com cerca de 4,1% para o Valor Acrescentado Bruto (VAB)<sup>3</sup> da economia. O “Alojamento” (Hotéis e similares e Residências secundárias), uma das atividades características do turismo<sup>4</sup>, foi a que mais contribuiu para o VAGT, com uma quota de 27,6% (INE, I.P., 2010). Em 2008, o emprego nas atividades características do turismo representou 8,2% do total de emprego na economia (a melhor performance de sempre), ultrapassando os 420.000 indivíduos. Destes, cerca de 15% exerceram a sua atividade no “alojamento” (Turismo de Portugal, I.P., 2011).

A indústria do alojamento, para além de constituir um dos principais suportes da atividade turística, gera ainda efeitos multiplicadores na economia, sendo, juntamente com a dos transportes, a que maior capacidade possui para induzir tais efeitos. De acordo com Sarmiento (2003), proporciona e contribui, de uma forma polifacetada, para o desenvolvimento económico, através da entrada de divisas, da geração de emprego e da utilização de uma gama muito diversificada de produtos de outros sectores, como por exemplo, os relacionados com a construção, o equipamento, o mobiliário, os têxteis, os bens de restauração, os bens alimentares, os bens de limpeza, o gás, a eletricidade e a água. Afigura-se, portanto, como um setor determinante para as economias, levando os governos dos países a interessarem-se por ele (Lamelas, 2004).

### **2.1.2 Conceito e Tipologias de Estabelecimentos Hoteleiros**

Em Portugal, os estabelecimentos hoteleiros que prestam serviços de alojamento remunerados e que para isso dispõem de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços

---

<sup>3</sup> Diferença entre o valor da produção e o valor dos consumos em bens e serviços necessários para essa produção (Turismo de Portugal, I.P., 2011).

<sup>4</sup> Atividades produtivas cuja produção é identificada como sendo característica do turismo, pela importância que assume na relação direta do fornecedor com o consumidor (visitante). Incluem o “alojamento”, os “restaurantes e similares”, os “transportes ferroviários, rodoviários, aéreos e por água”, os “serviços auxiliares aos transportes”, o “aluguer de equipamento de transportes”, as “agências de viagens, operadores turísticos e guias turísticos”, os “serviços culturais” e os “desportos, recreação e lazer” (INE, I.P., 2010).

complementares, denominam-se “empreendimentos turísticos”. De acordo com o art.º 4 do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, existem oito tipologias de empreendimentos turísticos:

- a) Estabelecimentos hoteleiros;
- b) Aldeamentos turísticos;
- c) Apartamentos turísticos;
- d) Conjuntos turísticos (*resorts*);
- e) Empreendimentos de turismo de habitação;
- f) Empreendimentos de turismo no espaço rural;
- g) Parques de campismo e caravanismo;
- h) Empreendimentos de turismo da natureza.

Os estabelecimentos hoteleiros, objeto da presente investigação, definem-se como “empreendimentos turísticos destinados a proporcionar alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária” (Decreto-Lei n.º 39/2008, art.º 11.º, n.º 1). Classificam-se em hotéis, hotéis-apartamentos (*aparthotéis*) e pousadas (Decreto-Lei n.º 39/2008, art.º 11.º, n.º 2). Estes podem ser definidos da seguinte forma:

Hotel - estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e direto para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento. Os hotéis possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento (INE, I.P., 2009).

- Hotel-apartamento – estabelecimento hoteleiro constituído por um conjunto de pelo menos 10 apartamentos equipados e independentes (alugados dia a dia a turistas), que ocupa a totalidade ou parte independente de um edifício, desde que constituído por pisos completos e contíguos, com acessos próprios e diretos aos pisos para uso

exclusivo dos seus utentes, com restaurante e com, pelo menos, serviço de arrumação e limpeza (INE, I.P., 2009).

- Pousadas – estabelecimentos hoteleiros explorados diretamente pela ENATUR – Empresa Nacional de Turismo, S.A. ou por terceiros mediante celebração de contratos de franquia ou de cessão de exploração, e instalados em imóveis classificados como monumentos nacionais, de interesse público, regional ou municipal, ou em edifícios que, pela sua antiguidade, valor arquitetónico e histórico, sejam representativos de uma determinada época (DL. N.º 39/2008, art.º 11.º).

Os estabelecimentos hoteleiros classificam-se nas categorias de uma a cinco estrelas, de acordo com determinadas características (Portaria 326/2008 de 28 de Abril, Anexo I). São exemplos de requisitos obrigatórios nas unidades de quatro e cinco estrelas (opcionais nas unidades de categoria inferior) os seguintes: elevador quando o edifício tenha mais de dois pisos, climatização das áreas comuns, garagem ou parque de estacionamento com capacidade para um número de veículos correspondente a 20 por cento das unidades de alojamento, equipamento do quarto superior, *amenities* médio ou superior, acesso à *Internet* em banda larga nas zonas comuns, acesso à *Internet* nas unidades de alojamento, manual do serviço de A a Z na unidade de alojamento, pequeno-almoço *buffet* ou *à-la-carte*, serviço de lavandaria e engomadoria.

### **2.1.3 Estrutura do Setor Hoteleiro**

#### **2.1.3.1 Hotéis Independentes *versus* Cadeias Hoteleiras**

A indústria hoteleira testemunhou mudanças de vulto nas últimas três décadas (Atkinson, 2006). O aumento do turismo e das viagens de negócios potenciaram o desenvolvimento de cadeias nacionais e internacionais e, mais recentemente, a emergência de cadeias globais (Harris e Mongiello, 2001). Através de fusões e aquisições, as companhias hoteleiras cresceram em dimensão e expandiram-se interna e externamente (Direção Geral do Turismo-DGT, 2006). Isso veio alterar a configuração tradicional da empresa hoteleira, consistindo numa operação autónoma, *stand-alone*, de baixa tecnologia, por outras palavras, o típico *hotel independente* (Jones, 1999).

Atualmente, a estrutura hoteleira, nacional e internacional, consiste fundamentalmente em hotéis independentes e hotéis pertencentes a cadeias. De acordo com Quintas (2006), na Europa os hotéis independentes ainda predominam, mas nos EUA a percentagem de hotéis integrados em cadeias excede largamente a dos hotéis independentes, representando cerca de três quartos da oferta hoteleira. Em Portugal, segundo um estudo da Deloitte (2009), os grupos hoteleiros concentravam, em 31 de Dezembro de 2008, 45,2% da oferta nacional de estabelecimentos hoteleiros<sup>5</sup> e 61,6% da oferta nacional de unidades de alojamento (camas e apartamentos).

As cadeias hoteleiras constituem uma forma de integração horizontal no setor do turismo, traduzindo-se no agrupamento de empresas que desenvolvem o mesmo tipo de atividade e no mesmo nível da cadeia de valor. Este tipo de integração possibilita a redução de custos, desde que as empresas unidas estejam centralizadas e racionalizadas em termos administrativos (Lafferty e van Fossen, 2001).

Com a internacionalização dos negócios, as cadeias hoteleiras têm-se consolidado e expandido, tornando-se cada mais difícil aos hotéis independentes garantirem a necessária competitividade e até a própria sobrevivência. Segundo Quintas (2006), os clientes possuem cada vez mais informação sobre os estabelecimentos a que pretendem recorrer e demonstram grande preferência por marcas reconhecíveis no mercado já que estas garantem a consistência ou qualidade constante dos hotéis comercializados sob a designação comum. Sendo a confiança dos clientes um fator crucial, os hotéis independentes debatem-se com um problema de identificação, sendo-lhes extremamente difícil assegurar a visibilidade no vasto mercado internacional. Para o autor, os esforços de consolidação das cadeias hoteleiras deverão conduzir à concentração da oferta hoteleira num número cada vez mais reduzido de agrupamentos hoteleiros de dimensão superior, os quais serão igualmente engrossados pelo ingresso nos mesmos de um número crescente de hotéis independentes. Refere que, mesmo na Europa, onde tem havido alguma resistência por parte dos hotéis, sobretudo de categoria superior, em aceitarem as restrições de autonomia e a mudança de nome decorrentes da adesão a uma cadeia hoteleira, já são conhecidos casos de associação a grandes cadeias internacionais.

---

<sup>5</sup> O referido estudo considera como estabelecimentos hoteleiros as seguintes tipologias: hotéis, hotéis-apartamentos, pousadas de Portugal, aldeamentos turísticos e apartamentos turísticos.

O fato de não poderem contar com a visibilidade e credibilidade asseguradas pela popularidade ou prestígio de uma grande marca, a progressiva diminuição das margens de lucro e o agravamento incessante do ambiente concorrencial, acentuam a desvantagem dos pequenos agrupamentos hoteleiros. Não surpreende, portanto, que a tradicional resistência dos hotéis independentes em se associarem a cadeias se tenha vindo a diluir, pouco a pouco, com a necessidade de assegurarem a penetração no mercado e a constatação do sucesso de outros hotéis que renunciaram à sua independência. Como refere Quintas (2006:25), “a questão já não é, para muitos, a de saber se devem permanecer independentes, mas de decidirem qual a solução de incorporação em agrupamento hoteleiro existente mais adequada ou conveniente para o seu caso”.

A par da integração horizontal, é ainda possível encontrar no setor agrupamentos de empresas que se situam em diferentes estádios da cadeia de valor. Este modelo de integração, denominado de vertical, pode ser ilustrado por ligações entre operadores turísticos, transportadores, hotéis e empresas que prestam serviços de apoio ao turista. Um dos mais conhecidos exemplos de integração vertical é o do operador turístico alemão TUI, que inclui no seu *portfolio* operadores turísticos, agências de viagens, agências de incentivo, hotéis e companhias de aviação.

Na Tabela 2.1 resumem-se as vantagens da integração horizontal (cadeias hoteleiras) e da integração vertical.

**Tabela 2.1 – Vantagens da Integração Horizontal e da Integração Vertical**

<b>Integração Horizontal (Cadeias hoteleiras)</b>	<b>Integração Vertical</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Expectativas de serviços de elevada qualidade (design, conforto, eficiência, profissionalismo);</li> <li>• Gestão e organização suportadas nas novas tecnologias;</li> <li>• Acesso a sistemas de distribuição global;</li> <li>• Obtenção de economias de escala através de hotéis de grande dimensão (principais mercados);</li> <li>• Campanhas de marketing globais, que possibilitam negociações de custos;</li> <li>• Poder negocial junto da classe política.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Potenciamento de ganhos por via de economias de escala;</li> <li>• Maior poder negocial juntos dos fornecedores;</li> <li>• Possibilidade de ganhos nas margens ao longo da cadeia de valor;</li> <li>• Maiores garantias aos clientes;</li> <li>• Rentabilização do <i>know-how</i>;</li> <li>• Maior controlo operacional da cadeia de valor;</li> <li>• Melhor gestão dos proveitos face à fiscalidade;</li> <li>• Maiores barreiras de entrada de novos concorrentes.</li> </ul>

Fonte: adaptado de Direção-Geral do Turismo (2006).

### 2.1.3.2 Modelos de Gestão das Unidades Hoteleiras

Para compreender a natureza da oferta no setor hoteleiro, há que ter em conta que é possível separar a propriedade dos ativos da sua operação. Os principais modelos associados à exploração hoteleira são a gestão própria, o consórcio, o contrato de franquia (*franchising*), o contrato de arrendamento e o contrato de gestão, os quais se descrevem em seguida.

- Gestão própria – nesta modalidade a empresa proprietária do hotel opta por explorá-lo diretamente, sem operadores ou gestores. Segundo Planas (2004), esta figura de gestão é aconselhável a hotéis individuais, a proprietários com grande experiência operacional, a hotéis com clientela fidelizada e a hotéis vinculados a operadores turísticos, nacionais ou estrangeiros.

Como especificidades da exploração hoteleira sob gestão própria, Planas (2004) enumera as seguintes:

- Controlo total sobre a operação;
  - Possibilidade de aplicar um estilo de gestão pessoal;
  - Ausência de cobertura nacional e internacional;
  - Controlo apertado dos gastos, uma vez que o resultado reverte para o gestor;
  - A totalidade da margem adicional sobre o orçamento permanece nas mãos do gestor;
  - Relação direta entre o proprietário/gestor e o cliente;
  - Dificuldade de acesso a centrais de reservas;
  - Exigência de grande experiência;
  - Assunção total do risco imobiliário e do risco de exploração, o que pode limitar as possibilidades de crescimento;
  - Inexistência de economias de escala.
- Consórcio – mecanismo através do qual os hotéis (ou um conjunto mais abrangente de organizações turísticas) concordam em cooperar para obterem benefícios empresariais (compras conjuntas ou atividades de marketing), que lhes permitam aumentar os rendimentos ou reduzir os gastos em áreas onde nunca seria possível por conta própria.

Esta abordagem aplica-se quer a hotéis independentes, quer a unidades que são membros de cadeias hoteleiras (Litteljohn, 2006).

- Contrato de franquia – acordo entre uma cadeia hoteleira (nacional ou internacional) e um operador/proprietário de hotel ou conjunto de hotéis independentes, que prevê a cedência da licença de uso de uma marca ou nome e o conhecimento do negócio por um determinado período, mediante o pagamento de uma remuneração. O operador/proprietário (franqueado) compromete-se a manter adequados padrões de qualidade das instalações e serviços, de acordo com a categoria do estabelecimento e a imagem da marca no mercado e poderá beneficiar de um conjunto de recursos e de atividades de apoio tais como centrais de reservas, formação, publicidade e consultoria.

A título de especificidades do contrato de franquia, o Turismo de Portugal, I.P. (2009b) destaca:

- Processo de ponderação: o *franchising* gera negócio adicional suficiente para cobrir os custos e honorários associados?
  - É uma opção teórica interessante em condições em que o conhecimento de *management* é limitado (embora tenha que existir);
  - A escolha da marca que melhor se adequa à localização, conceito e posicionamento pretendido é aspeto crítico para o sucesso da associação;
  - Os acordos têm um período de 15 a 20 anos, o que pressupõe cláusulas de exclusividade e terminação.
- Contrato de arrendamento – acordo entre o proprietário do hotel e um operador (empresário ou cadeia) mediante o qual aquele entrega a exploração da sua unidade por um preço e período determinados<sup>6</sup>, cedendo o risco do negócio.

Trata-se, segundo a AECA (2005), de um acordo sobre o aluguer do negócio hoteleiro e não do estabelecimento com todas as suas instalações, pertences, móveis e utensílios. Planas (2004) salienta que, quando se fala de contrato de arrendamento no âmbito hoteleiro, um dos principais problemas/dúvidas que se coloca é saber se estamos a falar de arrendamento do imóvel ou de arrendamento de indústria. Neste caso, o objeto do contrato

---

<sup>6</sup> O termo dos contratos pode alcançar os 20 a 30 anos (Turismo de Portugal, I.P., 2009b).

é o arrendamento do negócio hoteleiro e não do local de negócio em si, com todos os seus pertences, instalações, utensílios e empregados, ou seja, o arrendamento de indústria como unidade patrimonial em funcionamento. O autor sugere que, uma vez que no arrendamento de indústria não se aluga um imóvel, mas sim um negócio em andamento, esta figura apenas deveria aplicar-se a hotéis pré-existentes, já em funcionamento, enquanto o arrendamento de imóvel poderia ser aplicado também a hotéis em construção e recém-inaugurados.

É um tipo de gestão muito comum em Espanha e em outros países europeus como a Alemanha e a França, mas pouco utilizado por cadeias anglo-saxónicas. Tem baixa probabilidade de ocorrência em ambiente *resort* e em Portugal, segundo o Turismo de Portugal, I.P. (2009b).

As principais especificidades do contrato de arrendamento enquanto modelo de gestão são as seguintes (Planas, 2004; Turismo de Portugal, I.P., 2009b).

- Boa opção quando o proprietário não possui experiência de gestão e o retorno for superior ao obténivel através de outras opções;
- Todas as responsabilidades relativas à gestão são cedidas (como, por exemplo, o pessoal);
- O proprietário não é responsável por qualquer gasto operacional;
- O risco económico é assumido pelo operador em troca de maiores benefícios;
- O operador deverá possuir um conhecimento profundo da indústria de forma a extrair valor do ativo;
- Exige uma definição clara das responsabilidades e das reservas de *Furniture, Fixtures & Equipment* (FF&E);
- Regra geral, as reparações estruturais são da responsabilidade do proprietário, enquanto as necessárias para a conservação adequada dos imóveis e instalações são da responsabilidade do operador;
- O proprietário recebe uma renda, que pode ser fixa ou resultar da aplicação de uma percentagem sobre as vendas, sobre os resultados ou uma combinação das anteriores.

- Contrato de gestão – nesta modalidade, o operador assume controlo pela gestão dos aspetos operacionais da unidade enquanto o proprietário mantém a titularidade legal de todos os bens e assume os riscos de exploração. Eyster (1988, *apud* Field, 1995:264-265) define contrato de gestão como “um acordo formal segundo o qual o proprietário de um hotel contrata os serviços de um operador para atuar como seu agente no sentido de proporcionar uma gestão profissional do hotel, em troca de uma avença”.

Este modelo de negócio apresenta as seguintes especificidades (Field, 1995; Turismo de Portugal, I.P., 2009b):

- Equacionável quando o proprietário não possui (nem quer) experiência de gestão;
- O operador assume total responsabilidade pela gestão do negócio, por conta do proprietário. As responsabilidades legal e financeira finais e os direitos de propriedade da unidade, o mobiliário e equipamento, o capital circulante e o benefício dos lucros ou o encargo dos prejuízos são do proprietário;
- O proprietário é o empregador do pessoal do hotel, com exceção do diretor geral e do *controller* financeiro, que são geralmente empregados do operador;
- A título de remuneração, o operador recebe uma avença base pela prestação do serviço de gestão profissional, geralmente calculada sobre as receitas brutas, e uma avença de incentivo, baseada no resultado de exploração (usualmente o *Gross Operating Profit-GOP*). Existem também situações em que não é paga qualquer avença até ser atingido um determinado nível de resultados ou de *cash flow* ou em que o operador recebe apenas uma avença base fixa;
- A contabilidade é usualmente da responsabilidade do operador, pelo menos no que concerne às operações diárias do hotel e ao cumprimento das obrigações legais e fiscais;
- Uma marca global é capaz de atrair procura que de outra forma não chegaria ao hotel;
- Rede de reservas consolidada;
- As cláusulas do contrato pressupõem o seu cancelamento no caso de não serem alcançados os níveis mínimos exigidos.

De entre as formas de exploração caracterizadas, o contrato de gestão é a que encerra menores riscos para o proprietário. A escolha do operador reveste grande importância, pois para que o proprietário retire benefícios do acordo, o valor acrescentado da eficácia do operador tem que exceder o custo da avença (Field, 1995). Na sequência da expansão internacional de grandes operadores hoteleiros originários dos EUA (*e.g.* Hilton, InterContinental, Sheraton, Hyatt), em princípios da década de cinquenta do século passado, verificou-se um desenvolvimento deste modelo de negócio<sup>7</sup>. De acordo com um estudo da *American Hotel and Lodging Association* (2009, *apud* DeRoos, 2010), estima-se que existam oitocentas empresas de gestão a gerir 12.000 unidades em todo o mundo.

Reconhece-se que a tendência para a separação entre a propriedade e a gestão nos hotéis que se tem vindo a observar nos últimos anos poderá representar um desafio na área da medição do desempenho, devido à divergência de interesses entre empresas de gestão ou gestores e proprietários. Denton e White (2000) sublinharam que se tem observado que a perspetiva de longo prazo do proprietário, assente na procura de uma rentabilidade sobre o investimento (*Return on Investment-ROI*) elevada, geralmente não é compatível com as necessidades de receitas a curto prazo das empresas de gestão. Segundo Atkinson (2006), esta situação poderá pressionar os sistemas de medição do desempenho, salientando que a procura por um ROI superior conjugada com custos crescentes irá conduzir a uma maior exigência para que o setor aumente a produtividade.

---

<sup>7</sup> Em finais da década de setenta, os contratos de gestão já haviam alcançado uma presença notável na indústria (de Roos, 2010), tendo sofrido desde então um crescimento acelerado, sobretudo no segmento alto, como é o caso dos hotéis de cinco estrelas e de golfe (Direção Geral do Turismo, 2006).

#### **2.1.4 Panorâmica da Oferta Hoteleira em Portugal**

Segundo o INE, I.P. (2009), o número de estabelecimentos hoteleiros<sup>8</sup> existentes no País era, em Julho de 2008, de 2.041 unidades. As pensões, os hotéis e os apartamentos turísticos eram as tipologias com maior representatividade, com 41,5%, 32,3% e 10,1% do total, respetivamente. As regiões com maior número de estabelecimentos eram o Norte (22,8% do total), o Centro (20,7%) e o Algarve (20,4%). No tocante ao número de camas, os hotéis disponibilizaram cerca de metade (51,1%) da capacidade de alojamento, seguindo-se, por ordem de importância, as pensões (14,9%), os apartamentos turísticos (13,2%) e os hotéis-apartamentos (12,7%). A liderar a oferta de camas encontrava-se o Algarve, com 35,9% do total, cabendo o segundo lugar a Lisboa (18,7%) e os seguintes ao Norte (14,2%) e Centro (13,9%).

Um estudo da DGT (2006) analisa a oferta entre 1990 e 2004 e salienta que a estrutura da mesma sofreu algumas alterações, com as pensões a decrescerem e os hotéis-apartamentos e os hotéis a crescerem significativamente. Por outro lado, sublinha que se assiste a uma qualificação progressiva da oferta, através do incremento da oferta das categorias superiores, para as diferentes tipologias de alojamento e que os próximos anos deverão confirmar esta tendência de qualificação.

Segundo a Deloitte (2009), a categoria três estrelas é a mais comum na oferta nacional em número de estabelecimentos (45%) e representa mais de um terço (36%) do total de unidades de alojamento (quartos e apartamentos) disponíveis. Segundo aquele estudo, 55% dos estabelecimentos hoteleiros existentes em Portugal são de duas e três estrelas.

O número médio de pessoas ao serviço na hotelaria em 2008 era de 23 trabalhadores por estabelecimento, valor idêntico ao de 2007 (INE, I.P., 2009). Os aldeamentos turísticos, os hotéis e os hotéis-apartamentos foram os estabelecimentos que apresentaram, em média, o maior número de pessoas ao serviço, com 53, 45 e 41 trabalhadores, respetivamente, confirmando a tendência já verificada em anos anteriores. De acordo com a DGT (2006), o reduzido número de pessoas ao serviço revela o tipo de estrutura empresarial da maioria dos *players* nesta área.

---

<sup>8</sup> O estudo do INE, I.P. (2009) inclui nos estabelecimentos hoteleiros os hotéis, hotéis-apartamentos, apartamentos turísticos, aldeamentos turísticos, pensões e outros.

Ainda de acordo com o INE, I.P. (2009), em 2008 os estabelecimentos acolheram 13,4 milhões de hóspedes que originaram 39,2 milhões de dormidas, sendo 13 milhões de residentes e 26,2 milhões de não residentes. As principais regiões de destino mantiveram as posições relativas: o Algarve em primeiro lugar, com um peso de 36,4%, seguindo-se Lisboa (21,4%), Madeira (15,8%) e o Norte (10,8%). Por tipo de estabelecimento, a liderança coube aos hotéis, com mais de 50% do total de dormidas, a que se seguiram os hotéis-apartamentos (15,8%) e os apartamentos turísticos (11%). Os principais mercados emissores foram o Reino Unido, Alemanha, Espanha, Países Baixos, França, Irlanda e Itália – que representaram cerca de 75% das dormidas de não residentes.

Quanto aos proveitos, em 2008 os estabelecimentos hoteleiros registaram 1.964,6 milhões de euros de proveitos totais, respeitando 67,4% a proveitos de aposento. O Algarve, Lisboa, a Madeira e o Norte, em conjunto originaram mais de 80% dos proveitos, enquanto por tipologia de estabelecimento, assumiram maior importância os hotéis e hotéis-apartamentos, cujo contributo para estes valores se aproximou igualmente dos 80%.

No que concerne aos grupos económicos nacionais e estrangeiros a atuar em Portugal, o estudo da Deloitte (2009) revela que, em 2008, o grupo Pestana (Pestana Hotels & Resorts/Pestana Pousadas) liderava o *ranking* dos grupos hoteleiros/entidades de gestão em Portugal, concentrando quatro por cento da oferta nacional em unidades de alojamento (quartos e apartamentos) e em camas. O grupo registava ainda a maior presença no território nacional, devido à dispersão geográfica das Pousadas de Portugal, que se encontram sob sua gestão e exploração desde 2003. Em segundo e terceiro lugares encontravam-se o Vila Galé Hotéis e o *Accor Hotels*. Os grupos Espírito Santo Hotéis e VIP Hotéis completavam o *portfolio* do “top 5” da hotelaria em Portugal.

Segundo a DGT (2006), os principais grupos nacionais na área do alojamento apresentam estratégias diferentes relativamente ao modo de operação, à própria localização geográfica (interna e externa) e ao produto oferecido. O principal grupo hoteleiro nacional, o grupo Pestana, é o que possui mais unidades no estrangeiro. De um modo geral, este grupo detém a propriedade e a gestão da unidade, salvo raras exceções. Gere as Pousadas de Portugal, projeto que tem crescido e onde se têm encetado novos modos de operação, como seja o contrato de franquia. Este grupo é um bom exemplo de integração vertical a montante, pois, apesar da sua vocação se centrar na hotelaria evoluiu a montante com aquisições e participações nas áreas da distribuição (operadores turísticos e agências de viagens) e do

transporte (companhia de aviação). O grupo Vila Galé, o segundo grupo hoteleiro nacional, privilegia a propriedade e gestão das suas unidades, embora possua contratos de gestão em algumas unidades. A maioria da sua oferta concentra-se no Algarve. O grupo Amorim, que apresenta o seu *core business* no produto cortiça e seus derivados, expandiu-se para a hotelaria e gere em Portugal a rede de marcas *Accor*, que cobrem diferentes segmentos de mercado<sup>9</sup>. Através de uma *joint venture*<sup>10</sup> com o grupo francês, o grupo Amorim explora também unidades hoteleiras em Cuba, mediante contratos de gestão.

Apesar dos grupos nacionais se terem vindo a expandir, sobretudo para destinos com afinidades culturais com Portugal, e da presença de importantes grupos hoteleiros internacionais no país, como o é o caso dos grupos Best Western (EUA), Intercontinental (EUA), Sol Meliá (Espanha), Starwood (EUA), Choice Hotels (EUA), e do referido *Accor* (França), a hotelaria nacional enferma ainda de alguns problemas, como sejam (DGT, 2006):

- Produto de três e quatro estrelas não competitivo;
- Produto e serviços inconsistentes;
- Oferta fragmentada e local;
- Gestão e comercialização familiares;
- Fracas competências próprias (na área da gestão hoteleira);
- Concentração em Lisboa e no Algarve;
- Escassez de marcas internacionais.

### **2.1.5 Características do Produto Hoteleiro**

Embora os hotéis sejam geralmente considerados num contexto de serviços, para fornecer um produto completo um hotel desenvolve três tipos de atividades significativamente diferentes: fornecimento de alojamento, de bebidas e de alimentação. Tal como se pode verificar na

---

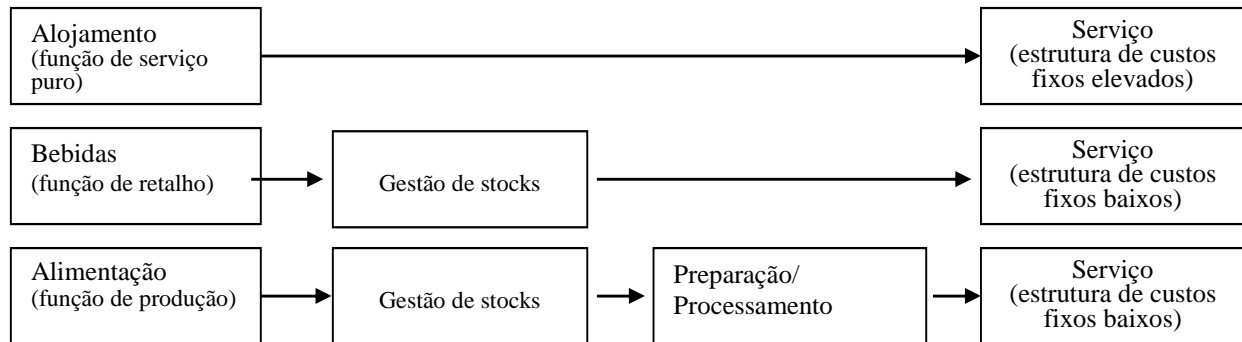
<sup>9</sup> São elas a Formula 1, no segmento *budget*, a Etap e a Ibis, no segmento *economy*, a Mercure e a Novotel, no segmento *midscale* e a Sofitel, no segmento *upscale*.

<sup>10</sup> Segundo a DGT (2006), as sociedades estabelecidas em regime de *joint-venture* caracterizam-se pelo capital estar repartido por duas ou mais empresas, sem que nenhuma delas possua mais de 80 por cento do capital. Nestes casos privilegia-se a conjugação de competências: por um lado, *knowhow*; por outro lado, conhecimento do mercado.

Figura n.º 2.1, estas atividades possuem estruturas de custos diferentes que, por seu turno, refletem orientações de mercado divergentes.

**Figura 2.1**

**Atividades Principais da Operação Hoteleira e Funções Associadas**



Fonte: adaptado de Harris (2006).

De acordo com Harris e Brown (1998) e Harris (2006), o fornecimento de quartos está próximo de um “serviço puro”. Representa a venda ou o aluguer de espaço ao longo do tempo, uma *commodity* intangível que inclui a memória, boa ou má, da estadia. O fornecimento de bebidas também representa um serviço, mas além disso incorpora um importante elemento de gestão de stocks que, entre o mais, se destina a satisfazer a procura com um investimento mínimo em capital. O fornecimento de alimentação constitui igualmente um serviço, mas além de conter um elemento da gestão de stocks, compreende ainda uma função de produção. Embora em menor escala, esta atividade tem semelhanças com a fabricação de automóveis ou de aparelhos domésticos.

Afirma-se que os SCG devem ser desenhados para espelhar as atividades empresariais (Makrigiannakis e Soteriades, 2007). Mas, consoante a função em que se especializam, as empresas darão especial ênfase a diferentes tipos de informação. Segundo Harris (1995) e Harris e Brown (1998), as empresas industriais atribuem especial relevância aos custos de produção, aos sistemas de contabilidade de custos e ao controlo de custos; as empresas comerciais dão ênfase ao custo das vendas, margens brutas e ao controlo do preço de venda; as empresas de serviços valorizam estratégias e táticas de fixação de preços sofisticadas. Atendendo a que os hotéis desenvolvem esses três tipos de atividades em conjunto, a construção de um único sistema de informação para todas elas revela-se especialmente exigente (Makrigiannakis e Soteriades, 2007).

A esta particularidade acresce um conjunto de características que diferenciam as empresas de serviços e que podem sintetizar-se como segue (Brignall, 1997; Mia e Patiar, 2001; Pérez e Gallardo, 2004; Atkinson, 2006; Costa, 2008):

- Impossibilidade de armazenamento – A maioria dos serviços não pode ser armazenada porque é perecível. Um quarto não ocupado numa determinada data representa, em definitivo, a perda da receita que a sua ocupação geraria. Ao contrário, na indústria fabril, os produtos acabados podem ser armazenados e vendidos mais tarde, no pior cenário, a uma fração do custo. Logo, na indústria hoteleira não é possível contar com um amortecedor que na indústria fabril auxilia a lidar com os altos e baixos na procura. Esta característica evidencia o importante papel das agências de viagens neste setor.
- Simultaneidade da produção e do consumo/utilização – o serviço só acontece quando o cliente o utiliza, existindo numerosas situações em que o serviço hoteleiro é realizado na presença do cliente. A prestação e o consumo simultâneos impossibilitam a contagem ou teste antes da entrega e intensificam o impacto das pessoas no processo. A capacidade de reação dos gestores também sai enfraquecida pois não podem tomar medidas corretivas quando algo não corre como planeado.
- Heterogeneidade – existe uma elevada interação com os clientes, o que torna o trabalho pouco homogeneizável. Tanto as características e o número de clientes, como os trabalhadores que os acolhem, têm implicações no serviço hoteleiro. Quer isto dizer que os padrões de serviço podem ser diferentes de pessoa para pessoa ou de dia para dia. Além disso, as expectativas dos clientes também podem variar.
- Intangibilidade – muitos dos aspetos dos serviços são intangíveis, sendo difícil saber o que o cliente valoriza. Depois do serviço prestado nada mais resta do que a perceção do cliente sobre o mesmo. Num hotel, embora o cliente adquira o quarto como produto principal pode valorizar outros aspetos, como a simpatia do rececionista. Hoje em dia, os hotéis colocam ao dispor dos clientes um conjunto de serviços complementares (*e.g. amenities*) que, para além de enriquecerem o serviço prestado, têm como objetivo não só comunicar com os clientes como contribuir para conferir um certo grau de tangibilidade ao serviço hoteleiro.

Brignall (1997) sustenta que estas características fazem dos serviços organizações “*just-in-time*”, o que dificulta o controlo das operações, a medição do desempenho e a atribuição, medição e controlo dos custos de produção do serviço. Atkinson (2006), por seu turno, realça que a natureza perecível e em tempo real das operações conjugada com a importância dos empregados e dos clientes durante o processo de produção, origina a necessidade de informação atualizada para a tomada de decisão.

Por fim, há ainda a assinalar um conjunto de características distintivas da indústria hoteleira, que interagem com as componentes alojamento, alimentação e bebidas na prestação e na gestão do produto/serviço hoteleiro global, e que representam desafios adicionais para a gestão dos hotéis. Estas incluem (Downie, 1997; Harris e Brown, 1998; Harris, 1999; Mia e Patiar, 2001; Lamelas, 2004; Pérez e Gallardo, 2004; Atkinson, 2006; Costa, 2008):

- Mão-de-obra intensiva – a indústria exige recursos humanos significativos dado que uma grande parte das atividades é executada com recurso a este fator. Esta realidade é agravada pela sazonalidade da procura e a necessidade de assegurar a qualidade do serviço em qualquer circunstância. Por conseguinte, o controlo dos custos com o pessoal assume especial relevância.
- Capital intensivo – a indústria requer elevados investimentos, quer em terrenos e edifícios, quer em equipamentos. Estes ativos têm uma longa duração, desde que adequadamente mantidos. Porém, a tipologia dos edifícios e dos equipamentos, e a sua especificidade, dificulta, ou mesmo inviabiliza, a reconversão ou deslocação do negócio;
- Elevada sazonalidade – a maior ou menor procura em determinados períodos provoca a concentração da atividade em certas épocas. Por conseguinte, os resultados estão sujeitos a grande oscilação.
- Custos fixos elevados – por força dos avultados investimentos exigidos, os hotéis têm um elevado peso de custos fixos na sua estrutura de custos. Kotas (1975) introduziu a noção de que a estrutura de custos é um dos principais determinantes da “orientação de negócio”, a par da elevada sazonalidade, da intensidade do capital e da perecibilidade do produto. De um modo geral, quanto maior a percentagem de custos fixos, maior o grau de orientação para o mercado, e maior, em consequência, a dependência da procura. Esta característica, associada à instabilidade dos resultados

durante períodos de flutuação da procura, exige que a gestão se concentre nas receitas – focando-se nas necessidades dos clientes, na análise da concorrência e na diferenciação do produto (Harris e Graham, 1999; Harris, 2006). Tal não significa, porém, que os custos sejam ignorados – todos os custos devem ser controlados - mas que a ênfase do planeamento, tomada de decisão e controlo da gestão deve refletir os imperativos financeiros associados à orientação do negócio particular (Harris, 2006).

A este propósito, Kotas (1975) salientou que os métodos contabilísticos e procedimentos de controlo convencionais tiveram origem em indústrias fabris fortemente orientadas para os custos e que pode ser inapropriada a aplicação destes métodos num contexto orientado para o mercado. O autor defendeu uma nova e diferente abordagem aos procedimentos de contabilidade e controlo: um conceito de contabilidade da receita (*revenue accounting*), que reconheça os principais parâmetros de uma situação orientada para o mercado, rejeite a contabilidade ao custo total, desenvolva novas técnicas e adote as existentes em conformidade com as exigências desta orientação particular. Em suma, o desenvolvimento de novas técnicas e a adaptação das existentes, tornando-as mais adequadas e úteis para um negócio orientado para o mercado.

- Grande vulnerabilidade a variações na envolvente – é uma atividade que se encontra permanentemente exposta a fatores externos de grande complexidade e evolução incerta, como é o caso dos fenómenos demográficos, económicos, políticos, tecnológicos e até ecológicos (Quintas, 2006). Pérez e Gallardo (2004:56) notam que as mudanças a nível tecnológico, sociológico e político tornaram o ambiente menos previsível, dificultando o controlo organizacional e conclui que “este novo cenário está a obrigar as empresas hoteleiras a mudar as pautas tradicionais de atuação, as práticas de gestão dominantes e, portanto, as necessidades informativas daí resultantes para uma tomada de decisão eficaz e eficiente, o que implica que se tenham de utilizar mais e melhor os sistemas de informação para a gestão”.

## 2.2 Contexto Histórico da Contabilidade de Gestão

### 2.2.1 Conceito de Contabilidade de Gestão

Um primeiro desafio para quem se propõe desenvolver investigação em CG é definir o que se entende por esta expressão. Provavelmente devido à ausência de uma estrutura conceptual de referência não existe ainda uma visão única e consensual nem quanto à designação nem quanto ao âmbito da disciplina que fornece informação no interior das organizações.

Em Portugal, o que atualmente se designa por CG, já se denominou *contabilidade analítica*, *contabilidade interna*, *contabilidade de custos*, *contabilidade industrial* ou até *escrituração industrial*. A denominação de CG viria a vulgarizar-se somente na década de noventa do século passado<sup>11</sup>. A nível internacional, é comum fazer-se a distinção entre contabilidade de custos (*cost accounting*) e contabilidade de gestão (*management accounting*). Horngren *et al.* (2012) referem que a CG mede e relata informação financeira e informação não financeira que os gestores utilizam no processo de tomada de decisão para atingirem os objetivos da organização. A informação proporcionada pela CG é usada para desenvolver, comunicar e implementar a estratégia<sup>12</sup>. É ainda usada para coordenar decisões relacionadas com o desenho de produtos, com a produção, com o marketing, e para avaliar o desempenho. A contabilidade de custos, por seu turno, mede e relata informação financeira e não financeira mas relacionada com a aquisição ou consumo de recursos pelas organizações. A contabilidade de custos fornece informação quer para a CG, quer para a contabilidade financeira.

Franco (2002) analisou as propostas de diversos autores no que concerne aos conceitos e objetivos subjacentes às designações de contabilidade de custos e de contabilidade de gestão. Concluiu que existem diferentes correntes de opinião sobre a designação do ramo da ciência contabilística que tem por objeto o fornecimento de informação no interior das organizações: uma identifica contabilidade de custos com CG mas opta por CG; outra identifica contabilidade de custos com CG, mas opta por contabilidade de custos; uma terceira reconhece a existência de dois ramos distintos e autónomos, com âmbitos e objetivos diferentes (contabilidade de custos e CG). Porém, há quem acentue que a contabilidade de custos é um ramo distinto embora parte integrante da CG, e ainda quem defenda que existe

---

<sup>11</sup> Atribui-se a fatores tais como o desenvolvimento económico fruto da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, a generalização em diversos países do termo CG e o desenvolvimento do ensino da contabilidade, formalizado pelo aparecimento de cursos de mestrado e de doutoramento (Carvalho *et al.*, 2002).

<sup>12</sup> A estratégia respeita à forma como a empresa se posiciona e distingue dos seus concorrentes.

um terceiro ramo da contabilidade para tratar a informação interna das organizações – a contabilidade de direção estratégica<sup>13</sup>.

Indo mais além, ao distinguir entre informação de curto e de médio e longo prazos, o autor (Franco, 2002; Franco *et al.*, 2005), propõe que o ramo da ciência contabilística designado por CG deve abranger três subconjuntos distintos, não autónomos, de atividades e tecnologias:

- Contabilidade de custos – que tem por objeto os processos de formação dos custos;
- Contabilidade de gestão operacional – cujo objeto são os processos de tomada de decisões de curto prazo, ou operacionais;
- Contabilidade de gestão estratégica – cujo enfoque é a tomada de decisões a longo prazo, ou estratégicas.

No mesmo sentido, Roslender (1996) considera que a contabilidade de custos e a CG, assim como o controlo de gestão, são sub-ramos da *contabilidade para a gestão*, aos quais se veio juntar recentemente a contabilidade para o posicionamento estratégico surgida em resposta às dúvidas sobre a relevância da CG (*vd.* ponto 2.2.2). Este sub-ramo da contabilidade para a gestão tem como intuito “produzir informação contabilística de suporte aos intentos da gestão de topo em atingir, e sustentar, uma posição estratégica, *i.e.* dominante, no mercado em relação aos concorrentes” (Roslender, 1996: 536).

A mais recente definição de CG do *Institute of Management Accountants* (IMA, 2008) também evidencia a crescente função estratégica da CG na organização definindo-a como:

*“Uma profissão que envolve participar na tomada de decisão da gestão, conceber sistemas de planeamento e de gestão do desempenho, e produzir conhecimento para o relato financeiro e controlo que se destina a apoiar a gestão na formulação e implementação da estratégia da organização”.*

---

<sup>13</sup>Em Portugal, a expressão *contabilidade de direção estratégica* não tem sido utilizada na prática, embora comecem a surgir teses de doutoramento e dissertações de mestrado que a incluem nos seus títulos, assim como disciplinas no âmbito de cursos de mestrados e programas de doutoramento a adotar essa designação (Ferreira e Ferreira, 2003).

## 2.2.2 Evolução da Contabilidade de Gestão

Na origem da CG está o reconhecimento de que a informação contabilística deve ser uma ferramenta útil no apoio à tomada de decisão, em particular dos gestores. De acordo com Ryan *et al.* (2002), a CG desenvolveu-se quando se reconheceu que a informação contabilística poderia ser útil para o planeamento e o controlo. Isto representou um afastamento da contabilidade de custos, com a sua ênfase na obtenção de uma medida correta e precisa de custos, em direção à CG, com a tónica já no reconhecimento do custo apropriado ou relevante para decisões específicas.

Com origens na primeira metade do século XIX, a CG evoluiu até às primeiras décadas do século XX, satisfazendo as necessidades de informação e controlo de organizações cada vez mais complexas e diversificadas (Johnson e Kaplan, 1991). Kaplan (1984) e Johnson e Kaplan (1991) sugerem que, por volta de 1925 já haviam sido desenvolvidas praticamente todas as técnicas de CG em uso até meados da década de oitenta. Porém, durante os sessenta anos seguintes, as inovações no desenho e implementação dos sistemas de contabilidade de custos e de controlo de gestão foram escassas (Kaplan, 1984). Johnson e Kaplan (1991) referem-se a um período de estagnação, caracterizado por uma deslocação gradual de uma ênfase na gestão de custos (avaliação dos processos internos da empresa utilizando informação sobre custos) para a contabilidade de custos (cálculo de custos para fins de relato financeiro).

Nos anos oitenta, a CG começou a sofrer críticas por não satisfazer as necessidades emergentes das empresas numa economia global, em mutação. Na sua obra seminal *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, datada de 1987, Johnson e Kaplan (1991:1-3) acusam-na de produzir informação “demasiado tardia, demasiado agregada, e demasiado deturpada para ser relevante para as decisões de planeamento e controlo dos gestores”. Os SCG não acompanharam as mudanças na envolvente das empresas nas décadas que se seguiram aos anos vinte, caracterizadas por intensificação da competição global, alargamento das linhas de produtos, alterações na tecnologia de produção, redução do ciclo de vida dos produtos e rápidos avanços nas tecnologias de informação, tornando-se obsoletos. Em parte, a estagnação ficou a dever-se à subjugação da CG à contabilidade financeira durante o século XX, consubstanciada na utilização de único conjunto de contas, que conduziu à utilização de métodos simplistas de imputação de custos aos produtos para a valorização de inventários e a uma excessiva confiança em informação histórica para o

controlo de processos. Isto resultou em custos distorcidos de produtos, informação atrasada para o controlo de processos, e indicadores de desempenho de curto prazo que não refletiam as alterações na posição económica da empresa.

Segundo Johnson e Kaplan (1991), os académicos foram incapazes de reconhecer a obsolescência dos sistemas de CG e de assumir um papel ativo no aperfeiçoamento do desenho desses sistemas. Fortemente influenciados pela teoria económica e pelos modelos de investigação operacional desenvolveram abordagens cada vez mais elegantes e sofisticadas e não se esforçaram por implementar as suas ideias no contexto real das organizações. No final dos anos setenta e princípios da década de oitenta do século passado, diversos investigadores começaram a identificar um fosso entre a teoria e a prática, reconhecendo que os avanços teóricos mais recentes eram pouco utilizados pelos profissionais (Dugdale, 1994; Ashton *et al.*, 1995; Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2006). Sugeriu-se então que a redução do fosso impunha a observação da prática. Dugdale (1994), por exemplo, sublinhou que, primeiro, os investigadores deveriam conseguir explicar por que motivo certas técnicas não eram amplamente utilizadas na prática; segundo, que deles se esperaria o desenvolvimento teórico dos tópicos e das técnicas que os profissionais realmente valorizam.

Para manter a relevância, a CG teve pois de se adaptar a fim de proporcionar aos gestores a informação necessária para competirem numa envolvente em constante mutação. Num contexto de contestação aos sistemas de custeio tradicionais, surgiram nas duas últimas décadas do século passado diversas técnicas de CG apelidadas de “novas”, “avançadas”, “inovadoras” ou “contemporâneas”.

### 2.2.3 Técnicas Tradicionais versus Técnicas Contemporâneas

A Tabela 2.2 evidencia as técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas identificadas na literatura e os equivalentes adotados na literatura em português.

**Tabela 2.2 – Técnicas de Contabilidade de Gestão Contemporâneas**

<b>Designação em Inglês</b>	<b>Equivalente(s) em Português<sup>14</sup></b>
<i>Activity based costing</i> (ABC)	Custeio baseado nas atividades (CBA)
<i>Activity management</i> (AM)/ <i>Activity based management</i> (ABM)	Gestão das atividades/Gestão baseada nas atividades
<i>Backflush accounting/costing</i>	<i>Backflush accounting/costing</i>
<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC); Quadro de comando integral
<i>Benchmarking</i>	<i>Benchmarking</i>
<i>Distribution channel profitability analysis</i>	Análise da rentabilidade dos canais de distribuição
<i>Economic Value Added</i> (EVA <sup>TM</sup> ) <sup>15</sup>	Valor Económico Acrescentado
<i>Product life cycle costing</i> (LCC)	Custeio do ciclo de vida do produto
<i>Non-financial performance measures</i>	Indicadores do desempenho não financeiros <sup>16</sup>
<i>Quality cost analysis</i>	Análise de custos de qualidade
<i>Residual Income</i> (RI)	Resultado residual; margem de contribuição residual
<i>Shareholder value analysis</i>	Análise do valor para o acionista
<i>Strategic management accounting</i> (SMA)	Contabilidade de gestão estratégica
<i>Throughput costing</i>	Custeio marginal; custeio super variável
<i>Value chain analysis/costing</i>	Análise/custeio da cadeia de valor

Fonte: elaboração própria.

Contrariamente às práticas tradicionais de CG, que se centram em aspetos internos à organização e são orientadas para aspetos financeiros, e de que são exemplos a análise de desvios e os indicadores de desempenho baseados no lucro, as técnicas contemporâneas combinam informação financeira e não financeira e adotam explicitamente um foco estratégico, pelo que são mais adequadas à nova envolvente. Em particular o ABC, a análise da cadeia de valor, a análise do valor para o acionista, o custeio alvo, a análise do ciclo de vida do produto e o *benchmarking* têm sido sugeridos como meios de ligar as operações às estratégias e aos objetivos da empresa (Chenhall e Langfield-Smith, 1998).

A contabilidade de gestão estratégica (SMA), um termo cunhado na literatura de CG na década de 80, engloba algumas das referidas técnicas. Embora na literatura ainda não exista consenso quanto à definição de SMA e às suas fronteiras, o termo é usualmente associado às

<sup>14</sup> Muitos autores optam por não empregar equivalentes em português, mantendo as designações originais.

<sup>15</sup> Na opinião de Otley (2001), esta técnica não é mais do que a adaptação de um indicador contabilístico bem conhecido mas pouco utilizado (Resultado Residual).

<sup>16</sup> Privilegiou-se a expressão “indicadores do desempenho” em detrimento da alternativa “medida do desempenho” por se considerar mais adequada. Segundo Pinto (2007: 66), “um indicador (ou métrica) é um standard utilizado para medir e comunicar a performance, tendo como referência metas fixadas”.

técnicas de CG que possuem um claro foco estratégico, uma perspectiva futura e uma orientação externa (Ma e Tayles, 2009), incluindo não só informação sobre clientes mas também sobre os concorrentes. Num estudo que investiga a aplicação da SMA na Nova Zelândia, no Reino Unido e nos EUA, Guilding *et al.* (2001) identificam doze técnicas que exibem, pelo menos, uma das seguintes características: orientação para o mercado, ênfase na concorrência e orientação a longo prazo/futura. São elas: *attribute costing*, *brand valuation*, *competitor cost assessment*, *competitive position monitoring*, *competitor appraisal monitoring*, *competitor appraisal based on published financial statements*, *life cycle costing*, *quality costing*, *strategic costing*, *strategic pricing*, *target costing* e *value chain costing*.

As mudanças introduzidas por algumas das inovações (modelos) no âmbito da CG foram analisadas por Bjornenak e Olson (1999). Na sua análise, os autores empregam duas dimensões: a dimensão “alcance” e a dimensão “sistema”. A primeira respeita ao que deve ser contabilizado e em que período de tempo. Compreende três elementos: os *objetos descritivos*, isto é, os objetos relativamente aos quais se contabiliza; os *fatores causais de variabilidade*, isto é, as causas da variação nos objetos descritivos; *tempo*, isto é, o período de tempo para o qual se contabiliza. A dimensão sistema respeita à relação entre os utentes do sistema e a forma como este está desenhado. Inclui o que se podem chamar atributos do sistema. Nesta dimensão destacam-se dois aspetos: *o número e a duração dos sistemas*, ou seja, se o sistema é temporário ou permanente; e *aspetos relacionados com o utente*, como sejam o tratar-se de um sistema integrado ou *stand-alone* e de tomar explicitamente em consideração o utente do modelo e as respetivas necessidades de informação.

No tocante aos objetos descritivos (um conceito mais abrangente do que o de objeto de custo), Bjornenak e Olson (1999) sublinham que o tradicional foco nos centros de responsabilidade e nos produtos alarga-se a um número maior de fatores (*e.g.* clientes, canais de distribuição, marcas e segmentos de mercado); a informação financeira é combinada com informação não financeira para alargar a descrição de variabilidade e introduzem-se nos novos modelos objetos descritivos externos (*e.g.* concorrentes) e causas de variabilidade externas (*e.g.* satisfação do cliente).

Relativamente aos fatores que causam variação nos objetos, os autores apontam três desenvolvimentos: usam-se mais fatores para explicar as variações nos objetos descritivos; os fatores internos são complementados com fatores externos; a casualidade está relacionada

com o desempenho assim como com os custos, e no mesmo modelo os fatores de variabilidade podem ser tanto descritivos como causais.

Quanto à visão convencional de tempo, os novos modelos diferem em dois aspetos: o período do relato financeiro é complementado com períodos mais diferenciados; a informação *ex-post* é complementada com mais informação *ex-ante*.

No que concerne à duração, os autores salientam que, tradicionalmente tem-se assumido que os SCG têm uma vida muito longa, mesmo indefinida. O desenvolvimento tecnológico tem vindo a permitir ligar informação proveniente de sistemas muito diferentes, alguns dos quais, tradicionalmente, nem eram considerados sistemas de contabilidade (*e.g.* sistemas de produção), tornando-se difícil definir o que é um SCG *per se*. A duração dos sistemas é agora diferenciada e pode adotar uma perspetiva temporária. Os sistemas são desenhados com o propósito de resolver problemas específicos e são extintos quando já não é necessária informação, o que contrasta com os sistemas integrados, contínuos, cujo âmbito vai sendo alargado à medida que se introduzem novos problemas. A tradicional perspetiva de um SGC (que usa diferentes custos com diferentes propósitos) é agora desafiada pela perspetiva de “diferentes sistemas para diferentes propósitos”. Estes diferentes sistemas operam a níveis distintos da organização, situando-se nos extremos os sistemas locais como o *Local Information Systems* (LS) e o *Activity Management* (AM), que suportam os processos operacionais e os sistemas estratégicos como o *Balanced Scorecard* (BSC) e a SMA, que suportam processos estratégicos. Entre eles encontram-se os sistemas de coordenação, de que é exemplo o ABC.

Quanto ao utente do sistema, Bjornenak e Olson (1999) notam que os novos sistemas incluem mais fatores situacionais que podem influenciar o utente. Mas embora a complexidade do processo de tomada de decisão se tenha alterado, os sistemas continuam a basear-se na ideia básica de que os gestores são tomadores de decisão e que utilizam a informação da CG para tomarem decisões racionais.

Bjornenak e Olson (1999) concluem que os modelos contemporâneos de CG parecem estar em conflito com a “sabedoria convencional”, apontando como justificação o tradicional vínculo à contabilidade financeira e o seu contexto institucional. Notam ainda que grande parte dos elementos das inovações analisadas existiu antes noutras formas ou como elementos de outros conceitos, dando como exemplo o ABC que pode ter existido tanto na teoria como na prática. Não obstante, os novos modelos representam importantes mudanças nos sistemas.

#### 2.2.4 Mudança nas Práticas de Contabilidade de Gestão

Sugere-se que a mudança recente nos *designs* organizacionais das empresas, ambiente de competição e tecnologias de informação suscita idêntica necessidade de mudança ao nível das práticas de CG (Burns e Vaivio, 2001). Porém, existe a consciência de que a mudança nos SCG se tem dado a um ritmo mais lento do que as mudanças na envolvente e que não foi significativa. Drury (1998), por exemplo, afirma que ao invés de procederem a uma grande mudança nos SCG, as empresas encetaram inovações simples, tais como utilizar mais indicadores não financeiros, introduzir um *cost driver* adicional como base de imputação, atribuir menor importância a indicadores de desempenho encorajadores de comportamentos disfuncionais e atualizar com maior frequência os *standards*. Desenvolveram igualmente métodos informais para corrigir as distorções provocadas pelos sistemas tradicionais, tais como utilizar informação informal e informação não financeira.

Desde os apelos de Kaplan (1984) e Johnson e Kaplan (1991) que diversos investigadores procuraram investigar até que ponto as práticas de CG estariam a mudar em resposta a alterações na tecnologia, na envolvente organizacional e na competição. Uma boa parte desta investigação tem procurado identificar que práticas contemporâneas correspondem a inovações promovidas pelos gurus académicos como sendo “melhores práticas” (Ezzamel *et al.*, 1997). Porém, segundo estes autores, a primeira conclusão que salta à vista é que parece existir uma fraca correspondência entre ambas.

De facto, apesar dos proclamados benefícios das técnicas de CG recentes, a sua utilização não se generalizou como os defensores desejariam, mantendo as empresas uma grande confiança nas técnicas de CG tradicionais (*vd.* Dugdale, 1994; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001; Ferreira, 2002). No entanto, tal não impede que as técnicas tradicionais sejam agora utilizadas em conjunto com as novas técnicas, ditas “avançadas”, como é o caso das previsões contínuas (*rolling forecasts*), ABC e BSC (Burns e Vaivio, 2001).

Por exemplo, na Grã-Bretanha, Dugdale (1994) constatou que os profissionais atribuíam uma grande relevância à orçamentação, especialmente para o planeamento, e ao impacto/aplicação de computadores. As folhas de cálculo e a aplicação de tecnologias de informação eram consideradas muito importantes. Simultaneamente, verificou que o ABC e o ABM não eram encarados como particularmente importantes, sendo muito reduzida a importância atribuída a técnicas sofisticadas como a orçamentação de base zero, a *critical path analysis*, a teoria das probabilidades e a programação linear. Os autores concluíram que os avanços teóricos dos

anos sessenta e setenta do século passado, frequentemente baseados em sofisticados modelos matemáticos, não parecem ter transformado a prática da CG.

O estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998) sobre a Austrália revela a importância dos indicadores de desempenho financeiros - apesar de estes serem complementados com uma variedade de indicadores não financeiros - e das técnicas de planeamento tradicionais, designadamente as relacionadas com a orçamentação e o planeamento a longo prazo. Relativamente às técnicas de CG centradas na estratégia, os autores verificaram ser reduzida a adoção de técnicas baseadas nas atividades, análise do ciclo de vida do produto, análise do valor para o acionista, análise da cadeia de valor e custeio alvo. As técnicas de *benchmarking* revelaram-se importantes para a maioria das empresas inquiridas. Quanto aos benefícios retirados destas técnicas, os autores verificaram serem reduzidos quando comparados com os das técnicas tradicionais.

Num estudo semelhante aplicado à Índia, Joshi (2001) constatou igualmente que as empresas confiam profundamente em técnicas de CG tradicionais, como sejam a orçamentação e a avaliação do desempenho através de indicadores financeiros, sendo reduzida e lenta a taxa de adoção de práticas de CG recentes. Na maior parte dos casos, as empresas obtêm benefícios mais elevados das práticas tradicionais comparativamente às práticas recentes. No entanto, algumas das práticas contemporâneas com baixas taxas de adoção, como sejam o custeio alvo, inquéritos à satisfação do cliente, ABC e análise da rentabilidade do produto, registam elevados benefícios. O estudo confirma que a dimensão tem uma influência significativa na adoção das práticas mais recentes, a par de outros motivos como a atitude conservadora da gestão indiana, a liderança autocrática e a orientação para o longo prazo.

Em Portugal, Ferreira (2002) investigou como haviam as grandes empresas do setor não financeiro (industriais e de serviços) desenhado os sistemas de contabilidade de gestão e controlo, centrando-se nas características da informação produzida e nas técnicas usadas. Este estudo vem confirmar igualmente a popularidade das técnicas tradicionais. Nos lugares cimeiros ficaram os orçamentos, a análise de desvios, a análise de rentabilidade por produto, as técnicas de custeio tradicionais, o ROI e o francês *tableau de board*. Das técnicas contemporâneas, apenas a orçamentação por atividades e a análise da rentabilidade de clientes conseguiram situar-se nas dez primeiras posições, embora, segundo o autor, a primeira esteja naquela posição provavelmente por engano, dado que o ABC se encontra cinco posições abaixo na tabela. As técnicas EVA<sup>TM</sup> e BSC ficaram posicionadas no final da tabela. O autor

observou ainda não existirem diferenças significativas entre as empresas do setor de serviços e do setor industrial.

Comparando estes resultados com os obtidos por Chenhall e Langfield-Smith (1998), Ferreira nota que, no global, as empresas australianas estariam a utilizar técnicas mais contemporâneas do que as congéneres portuguesas, embora aquele estudo tivesse sido realizado cinco anos antes.

Ainda em Portugal, Vicente (2007) estudou a mudança nas práticas de CG. A autora constatou que as empresas qualificaram a mudança de substancial e que consistiu na utilização de novos *softwares* de gestão, na reestruturação da informação existente e na introdução de novas técnicas de gestão (essencialmente, medidas de qualidade e não financeiras). Verificou ainda que os maiores impulsionadores de mudança foram os associados ao mercado envolvente da empresa e à crescente necessidade de informação de gestão, para fazer face a alterações internas e a preocupações da gestão. A adaptação a novas tecnologias e uma cultura empresarial conservadora foram identificados como fatores que dificultam os processos de mudança.

Mais recentemente, também em Portugal, Nunes (2009) analisou a mudança nos sistemas de controlo de gestão na hotelaria. Concluiu que a maioria dos hotéis inquiridos sofreu, na década anterior, alguma mudança, sendo os fatores que mais contribuíram para a mesma a perceção da necessidade de mudança pelos gestores e a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade. A incompatibilidade com outros sistemas e as práticas de informação de gestão foram apontados como os fatores de importância média para a inibição da mudança.

Independentemente da mudança nas práticas de CG não ter sido célere, o facto é que, ideias de gestão ou *designs* de sistemas aparentemente idênticos, tais como gestão pela qualidade total, *just-in-time*, *benchmarking*, ABC e ABM, LCC, TC e BSC, que se relacionam diretamente com práticas de CG ou têm implicações para essas práticas, parece terem adquirido uma posição firme a nível global, encontrando-se em todo o mundo exemplos ilustrativos da implementação de tais práticas. Granlund e Lukka (1998) advogam existir uma tendência global para a homogeneização das ideias genéricas e do *design* dos sistemas de CG. Para o comprovar analisaram diversos fatores que levam as práticas CG a convergir ou divergir, classificando-os em pressões económicas, coercivas, normativas e processos miméticos. Estes autores constataram que fatores indutores da convergência como a

intensificação da competição global, a aplicação de sistemas de informação avançados e *software*, a crescente importância de instituições transnacionais, a indústria de consultoria global e o uso de livros de texto aplicados globalmente iriam ganhar mais força e importância no futuro, ao contrário dos fatores ainda limitadores deste desenvolvimento, como as culturas nacional e empresarial ou as instituições nacionais, que estão a perder influência.

### **Capítulo 3. A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR HOTELEIRO**

Este capítulo aborda primeiramente a normalização contabilística no setor hoteleiro, dando especial destaque ao USALI, o plano de contas que contém um modelo de contabilidade analítica aceite e utilizado na hotelaria a nível mundial. Analisa-se o modo como se encontra estruturada a informação de gestão de modo a facilitar a tomada de decisão e os princípios base em que assenta. Apresentam-se em seguida as vantagens e os inconvenientes associados à sua utilização. Depois revêem-se os estudos empíricos que investigam a adoção do USALI. Em seguida, descrevem-se as técnicas/ferramentas de CG aplicáveis ao setor hoteleiro através da revisão dos principais contributos teóricos e empíricos presentes na literatura de CG e de gestão hoteleira. Estas são agrupadas em quatro áreas: contabilidade de custos, orçamentação, medição/avaliação do desempenho e outras técnicas. Dá-se particular atenção ao custeio baseado nas atividades, à análise de rentabilidade de clientes e à orçamentação. No caso das duas primeiras técnicas, a opção justifica-se pela quase inexistência de literatura em português sobre a sua aplicação ao setor em análise e pelo seu potencial de utilização. O destaque dado à orçamentação justifica-se por ser a técnica de CG mais utilizada pelas empresas em geral, inclusive pelas empresas hoteleiras, como revelam os estudos revistos.

#### **3.1 O *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI)**

##### **3.1.1 Estrutura e Base Concetual do USALI**

As especificidades do setor hoteleiro que se descreveram justificam a existência de uma norma contabilística própria para as empresas que desenvolvem esta atividade. Embora em Portugal não exista nenhum normativo específico, quer do ponto de vista da contabilidade financeira, quer na perspetiva da CG<sup>17</sup>, noutros países, como é o caso dos EUA, existe a tradição de elaborar planos setoriais. Neste país, um desenvolvimento contabilístico significativo aplicado à indústria hoteleira tem sido a publicação de sistemas uniformes de contabilidade. O *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), também designado por sistema americano, foi publicado pela primeira vez em 1926<sup>18</sup>. Mais de oitenta

---

<sup>17</sup> A postura adotada em Portugal tem sido a de não alargar o processo normalizador ao campo da contabilidade interna.

<sup>18</sup> Por iniciativa da Associação Hoteleira de Nova Iorque, sob a designação de *Uniform System of Accounts for Hotels* (USAH). Esta manter-se-ia até à nona edição (1996), altura em foi alterada para *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), em resultado da sua unificação com o plano uniforme de contabilidade para pequenos hotéis e motéis, editado pela primeira vez em 1961.

anos volvidos, e apesar das diversas revisões e atualizações a que tem sido sujeito, o USALI mantém os princípios básicos e o conceito original, baseado em métodos contabilísticos tradicionais orientados para os custos (Harris e Brown, 1998).

Este plano setorial contém um modelo de contabilidade analítica amplamente testado, reconhecido e utilizado a nível mundial (Lamelas, 2004). Atualmente na décima edição, tornou-se o padrão da indústria, especialmente nos grandes grupos hoteleiros e nas cadeias hoteleiras internacionais (Chin *et al.*, 1995; Harris e Brown, 1998). Segundo Chin *et al.* (1995), em meados da década de noventa, já praticamente todas as principais empresas hoteleiras no Reino Unido o utilizavam como base do sistema relato financeiro. O USALI é ainda a fonte da terminologia mais utilizada em acordos de contratos de gestão, o que se deve não só às suas origens e desenvolvimento contínuo, mas também à expansão das empresas de gestão hoteleira americanas (Field, 1995). Porém, está por esclarecer o seu grau de utilização nos hotéis independentes (Haktanir e Harris, 2005).

O sistema uniforme foi concebido para permitir a classificação, a organização e a apresentação de informação financeira de forma consistente e uniforme, melhorando assim a sua compreensibilidade por parte dos utilizadores. (Rojas e Samper, 2002; Jagels, 2007). Além de modelo de imputação de custos, é uma ferramenta de gestão capaz de proporcionar informação para a tomada de decisões, assim como para avaliar, de forma comparativa, os resultados dos hotéis de uma cadeia ou fora dela, independentemente do mercado geográfico em que operam ou do regime de exploração adotado (Rojas e Samper, 2002).

O USALI encontra-se estruturado em quatro partes. A primeira apresenta os modelos das principais demonstrações financeiras e explica o conteúdo das suas rubricas. Estas demonstrações - balanço, demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio, demonstração dos fluxos de caixa e anexo - destinam-se a utentes externos e são preparadas de acordo com os *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), os princípios contabilísticos geralmente aceites nos EUA. A segunda parte inclui as demonstrações departamentais, que servem de base ao mapa resumo da exploração (*summary operating statement*). A terceira parte, dedicada à análise financeira e outras estatísticas, contém um conjunto de rácios e outra informação útil para a análise das demonstrações financeiras e operacionais constantes da primeira e segunda partes. A quarta contém um dicionário de custos.

Uma das características distintivas do USALI é o relato dos resultados por departamento, em linha com a tradicional estrutura organizacional existente em muitas unidades hoteleiras (Chin *et al.*, 1995; Krakhmal, 2006), refletindo “o facto de que o alojamento, a alimentação e as bebidas, e outros serviços são produzidos em departamentos ao invés de em linhas de produção, como no caso dos produtos fabricados” (Harris e Brown, 1998:163). Estes identificam-se com centros de informação de gestão, ou seja, agregados homogéneos de proveitos e custos (centros de receitas/resultados), ou só de custos (centros de custos), para os quais a gestão de topo nomeou um responsável.

O USALI parte da estruturação do estabelecimento hoteleiro em duas categorias de departamentos. A primeira engloba os departamentos que geram receitas provenientes da venda de produtos e/ou serviços e que, por esse motivo, também se designam por centros de receitas/resultados (*operated departments*). São quatro: Quartos, Alimentação e Bebidas, Outros Departamentos Operacionais e Rendas e Outros Rendimentos<sup>19</sup>. A segunda categoria engloba os departamentos que não geram receitas, uma vez que têm um contacto mínimo ou nulo com os clientes. Nestes departamentos acumulam-se gastos comuns ao conjunto do estabelecimento, que não podem ser atribuídos de modo direto a um único departamento operacional. São os denominados centros de custos indiretos. Estes, por sua vez, podem ser controláveis ou auxiliares (*undistributed operating expenses*) ou incontroláveis ou de capital (*fixed charges*). Os centros de custos indiretos controláveis ou auxiliares subdividem-se em Administrativos e Gerais, Vendas e Marketing, Manutenção e Reparação e Água e Energia (as denominadas *utilities*). Os centros de custos indiretos incontroláveis compreendem os custos de capital, isto é, os custos de deter ou arrendar a unidade. Incluem rendas, impostos sobre a propriedade e outros impostos e seguros (exceto os relativos ao pessoal). Ao contrário dos centros de custos indiretos controláveis, que embora não possam ser controlados por nenhum chefe ou diretor de centro de receitas isoladamente, são sempre da responsabilidade direta de alguém, quanto mais não seja do diretor geral, que os gere e responde por eles, os centros de custo de capital não dependem da capacidade de decisão do gestor, mas sim dos detentores do capital (topo estratégico). Por isso dizem-se incontroláveis (Lamelas, 2004).

Há ainda a assinalar os centros de custos “transferidos”, isto é, custos que são primeiramente contabilizados num centro de apoio e em seguida transferidos para os centros aos quais prestam serviços (Lamelas, 2004). É o caso da lavandaria do hotel e do refeitório do pessoal.

---

<sup>19</sup> Este último departamento apenas tem receitas.

O USALI (HANYC, 2006) preconiza que estes custos sejam distribuídos pelos departamentos através de bases que reflitam a utilização, como o custo por quilograma de roupa lavada ou o número de peças lavadas, no caso da lavanderia e o número de refeições servidas ou a percentagem da massa salarial de cada centro, no caso do refeitório do pessoal.

O USALI assenta na classificação dos custos em diretos e indiretos. Somente os custos diretos (custos que podem ser clara e objetivamente relacionados com um departamento específico e por este controláveis) são deduzidos às receitas desse departamento para chegar ao resultado departamental. Os custos diretos incluem o custo das vendas, quando aplicável<sup>20</sup>, os gastos com o pessoal e outros gastos. Os custos acumulados nos centros de custos auxiliares e incontroláveis não são distribuídos, sendo imputados na totalidade à conta de resultados. Estes custos, embora diretos em relação aos respetivos centros, são indiretos em relação aos centros de receitas/resultados, pelo que, na ausência de critérios objetivos de rateio, não lhes são imputados. O objetivo é assegurar a uniformidade contabilística nos diversos tipos de estabelecimentos. Por isso, há quem argumente que o sistema uniforme serve essencialmente para fins de relato financeiro (Potter e Schmidgall, 1999).

A opção de não imputar os custos indiretos aos departamentos tem sido criticada por diversos autores, que defendem a utilidade da imputação dos custos para a compreensão do custo total de operar um departamento (*vd.* ponto seguinte). De notar que, a anterior versão do USALI (HANYC, 1996) fazia eco desta problemática, numa secção intitulada “linhas de orientação para alocação de custos aos departamentos operacionais”, onde se reconhecia que, em certas circunstâncias, poderia haver necessidade de imputar aos centros de receitas uma parte dos custos indiretos, tendo em vista a obtenção de uma medida mais completa do desempenho departamental. Todavia, tal imputação só era possível como complemento à apresentação dos resultados departamentais em conformidade com o USALI. Esta informação poderia ser útil:

- Para avaliar a rendibilidade do departamento;
- Para fixar preços de bens e serviços;
- Para considerar a viabilidade de adquirir ao exterior determinados serviços (*outsourcing*);
- Para responsabilizar os gestores pelo consumo de recursos;

---

<sup>20</sup> O departamento de alojamento não tem custo das vendas.

- Para motivar os gestores departamentais a consumirem de forma mais eficiente os recursos dos departamentos de serviços, uma vez que estes custos iriam ser atribuídos aos seus departamentos.

Ao imputar aos departamentos apenas os custos que estão sob o seu controlo, o USALI está em conformidade com os princípios da contabilidade por responsabilidade (*responsability accounting*). Os gestores dos departamentos são avaliados estritamente na base dos custos e receitas que podem ser com eles identificados.

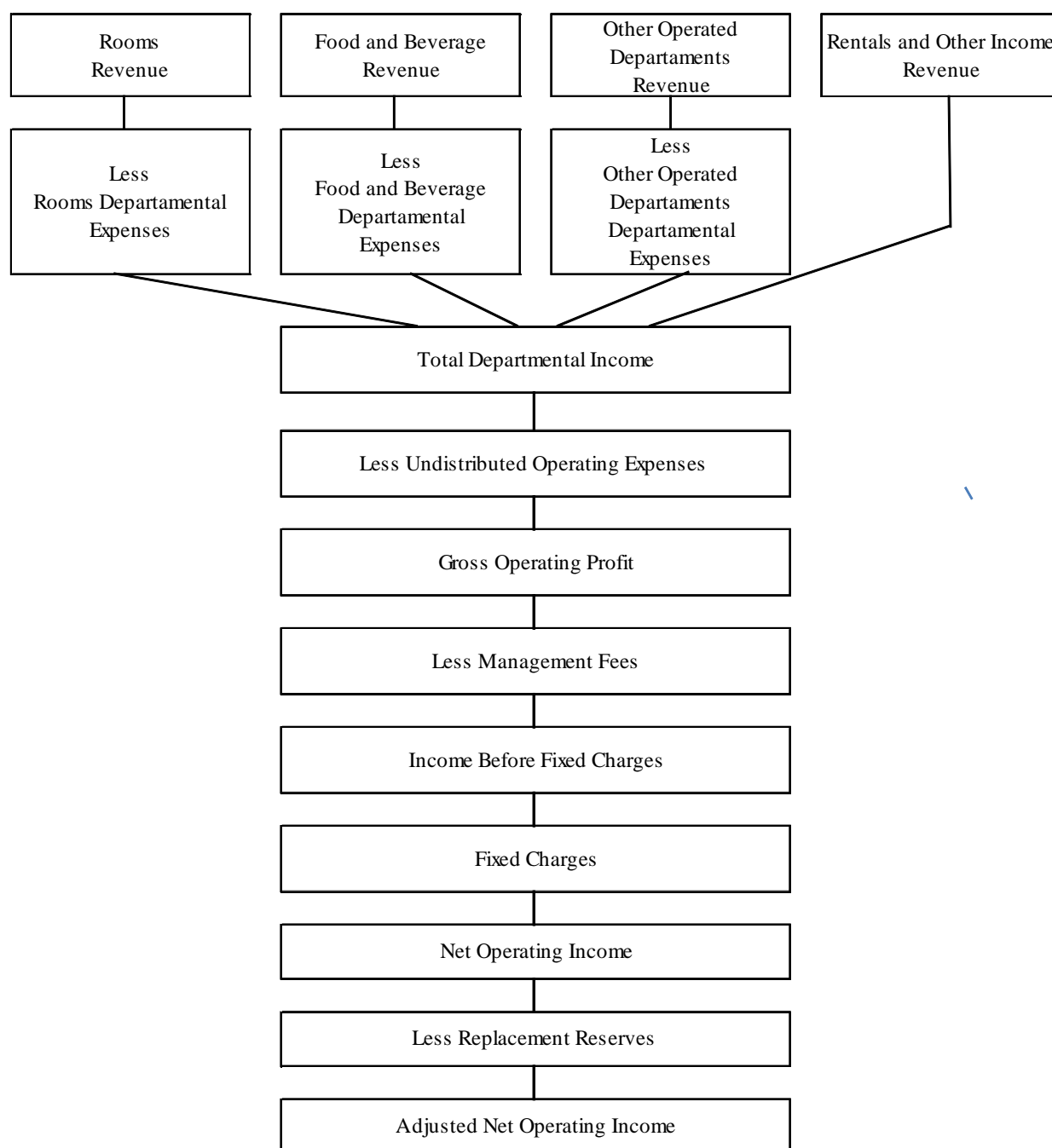
A determinação dos resultados operacionais encontra-se formalizada no mencionado “mapa resumo de exploração” (Figura 3.1)<sup>21</sup>, resultante da consolidação de um conjunto de demonstrações analíticas, as quais permitem calcular os resultados obtidos em cada departamento. Este mapa permite apurar diversos tipos de resultados, destacando-se o resultado departamental, que fornece uma base para avaliar o desempenho departamental, o resultado operacional bruto (GOP), que constitui um indicador chave da eficiência operacional do hotel como um todo, e o resultado operacional líquido, anteriormente denominado EBITDA (*Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*).

Contrariamente ao que sucedia na anterior edição, este mapa não inclui rubricas normalmente incluídas numa demonstração dos resultados, como é o caso dos encargos financeiros, das amortizações e dos impostos sobre o rendimento, sob o argumento de que estes itens variam com base nas necessidades e decisões dos proprietários e geralmente não estão sob o controlo da empresa de gestão. De notar também a exclusão dos *fees* de gestão e de custos de capital como as rendas e os seguros, do apuramento do GOP, com o intuito de possibilitar a comparação dos resultados entre hotéis, independentemente do regime de exploração adotado (propriedade, arrendamento ou contrato de gestão).

---

<sup>21</sup> Optou-se por manter os termos em língua inglesa pois são amplamente utilizados no sector hoteleiro e também porque os equivalentes em português ainda não se encontram fixados.

**Figura 3.1 – Mapa Resumo de Exploração do USALI**



Fonte: elaboração própria a partir do USALI (HANYC, 2006).

Diferentemente do que sucede com as principais demonstrações financeiras, o mapa resumo de exploração não está em conformidade com os GAAP norte-americanos, pois utiliza terminologia que estas normas não preveem, mas que é amplamente utilizada na indústria hoteleira, como é referido no próprio USALI (HANYC, 2006:xix). Fora desta circunscrição, embora este possa ser aceite para fins de CG, obriga à existência de um sistema complementar

que possibilite a produção de informação financeira em consonância com as normas nacionais.

O uso generalizado de sistemas de contabilidade uniformes como o USALI tem vindo a tornar possível coligir demonstrações financeiras e outros dados operacionais de organizações similares, com vista à produção de estatísticas da indústria numa base regional, nacional ou internacional (Harris e Brown, 1998). Estas bases de dados, desenvolvidas por associações do setor, credores e firmas de consultoria (Potter e Schmidgall, 1999), em alguns casos desde os anos setenta do século passado, permitem que cada organização compare os seus resultados com as médias da indústria, computadas por segmento, dimensão, classificação e localização. Assumem-se como uma importante ferramenta de gestão, pois possibilitam aos decisores efetuarem análises operacionais de forma mais eficaz, mediante a avaliação de normas e tendências externas nas atividades de planeamento e controlo, ao invés de terem simplesmente em consideração resultados orçamentados e históricos gerados internamente (Harris e Brown, 1998). Não obstante, omitem como surgem certos custos na indústria hoteleira e como podem os gestores aprender a controlá-los (Potter e Schmidgall, 1999).

### **3.1.2 Análise Crítica**

Como vantagens do USALI assinalam-se:

- Flexibilidade e facilidade de utilização – De acordo com Rojas e Samper (2002), o USALI adequa-se a qualquer hotel, desde que sejam feitas as adaptações necessárias para que coincida com o normativo contabilístico nacional. A sua implementação tem um custo mínimo, desde que se disponha de um bom suporte informático de contabilidade financeira já que é necessário apenas adaptá-lo à codificação empregue nesta.
- Uniformidade – quer na divisão dos departamentos, que na classificação de contas do balanço e da demonstração dos resultados (Rojas e Samper, 2002).
- Comparabilidade - possibilidade de se estabelecerem comparações entre os hotéis, quer sejam geridos de forma independente ou através de cadeias hoteleiras, independentemente da localização geográfica. Esta comparação pode ser útil para a análise financeira, para a análise da gestão e dos resultados (Rojas e Samper, 2002).

- Favorece o controlo orçamental - a divisão da informação por departamentos permite o controlo individualizado dos resultados do hotel. Além disso, permite calcular diversos rácios e estatísticas, que irão facilitar uma rápida elaboração de BSC. De igual forma, favorece a negociação na formulação de objetivos orçamentais, ao fornecer informação objetiva e pouco arbitrária (Rojas e Samper, 2002).
- Possibilita análises de desempenho/responsabilização - A informação detalhada por centros permite uma gestão por responsabilidades, pois cada centro se identifica com uma área de responsabilidade em que se acumulam custos e proveitos controláveis pelo responsável do centro (Vacas Guerrero, 2000). Por outro lado, este modelo de contabilidade e de relato permite a todas as partes interessadas, de gestores e operadores a proprietários, financeiros e auditores, avaliarem o desempenho do hotel em relação ao desempenho passado, ao da concorrência direta (de qualidade, dimensão e localização semelhantes), e ao da indústria como um todo, sabendo que se está a utilizar informação diretamente comparável (Chin *et al.*, 1995; Krakhmal, 2006). Isto significa que a indústria, como um todo, poderá medir o desempenho através da utilização de estatísticas e *benchmarking* (Chin, *et al.* 1995).

Não obstante as vantagens assinaladas, o USALI tem sido alvo de algumas críticas:

- Diversos autores afirmam que não é possível falar em rendibilidade dos departamentos pois uma porção significativa (fala-se em 25%) das despesas operacionais (custos indiretos) não lhes é imputada (Enz e Potter, 1998; Potter e Schmidgall, 1999; Rojas e Samper, 2002; Vacas Guerrero, 2000; Krakhmal, 2006). Segundo Vacas Guerrero (2000), os resultados dos departamentos omitem custos claramente relacionados com atividades neles desenvolvidas e que deveriam estar sob o controlo do responsável, tais como as despesas de manutenção ou as de marketing cuja influência na geração de receitas do departamento é inequívoca. Ao não prescrever como devem estes custos ser controlados, o USALI contribui em parte para que não se compreenda satisfatoriamente como estes custos ocorrem (Enz e Potter, 1998). Geller e Schmidgall (1980) defendem a imputação destes custos em algumas decisões empresariais importantes, como é o caso da fixação de preços, estratégia de marketing, provisão de pessoal e expansão. Outros autores citados por Potter e Schmidgall (1999) sublinham que centros de resultados não totalmente sobrecarregados com custos indiretos produzem resultados enganosos e que um departamento aparentemente lucrativo pode

apresentar prejuízo após lhe serem imputados os custos indiretos. Já Jagels (2007) salienta que, embora os chefes de departamento não sejam responsáveis pelo controlo dos custos indiretos, devem conhecer a parcela dos mesmos relacionada com o departamento que dirigem, pois isso poderá ter um impacto na tomada de decisão a nível departamental, designadamente no estabelecimento de preços que cubram ambos os tipos de custos. Também Harris e Brown (1998) são a favor da utilização de demonstrações financeiras em custeio total para uma melhor compreensão de como os custos das operações se relacionam com as atividades geradoras de receitas.

- A análise departamental pode obscurecer o desempenho do hotel como um todo (Krakhmal, 2006; Vacas Guerrero, 2000). Como esclarece Vacas Guerrero (2000:744), “o modelo pode fazer com que os responsáveis dos departamentos atuem em benefício próprio (melhorar os resultados do “seu” departamento) sem se preocuparem com os resultados do hotel”. Assim, uma decisão tomada pelo diretor geral perspetivando o hotel como um todo, ao afetar os GOP dos diversos departamentos poderá originar conflitos entre eles. Por exemplo, uma ação promocional que ofereça um desconto no alojamento mediante o consumo de uma refeição no restaurante irá beneficiar o Departamento de Alimentação e Bebidas em detrimento do Departamento de Alojamento, pelo que dificilmente será aceite pelo responsável deste último.
- O modelo não contempla a tendência dos hotéis em externalizar atividades complementares (lavandaria, ginásio, etc.) ou não tão complementares (restaurante), com a conseqüente transformação de custos fixos em custos variáveis (Vacas Guerrero, 2000).
- O modelo afasta-se da “orientação para o mercado”, que se vem defendendo que os hotéis devem possuir, em face das suas características intrínsecas (intensidade do capital, elevados custos fixos e procura variável para produtos e serviços perecíveis). Na década de noventa do século XX, já Harris e Brown (1998) apelavam para que posteriores edições do USALI dessem mais importância à necessidade de desenvolver recomendações explícitas que endereçassem o enfoque da contabilidade de receita (*revenue accounting*) exigido pelos utentes. Mas, apesar do crescente reconhecimento de que os hotéis são essencialmente negócios orientados para o mercado, a última edição do USALI manteve a tônica nos princípios contabilísticos departamentais.

- O USALI não fornece informação para apoiar eficazmente outro tipo de decisões, como as de marketing. Downie (1995, 1997) referiu-se ao desencontro entre a utilização e o fornecimento de informação para as atividades de planeamento e controlo nos hotéis, devido ao facto de os profissionais de marketing trabalharem e planearem com segmentos de mercado e os contabilistas registarem e relatarem por departamento operacional. Com o intuito de solucionar esta questão, melhorando o atual fornecimento de informação nos hotéis e, conseqüentemente, a tomada de decisão, têm sido sugeridas técnicas destinadas a relatar o resultado por cliente ou por segmento de mercado, que utilizam técnicas de custeio baseadas nas atividades.

### **3.1.3 Estudos Empíricos**

Dadas as vantagens inerentes ao sistema uniforme, seria de admitir que a maioria dos hotéis o houvesse adotado. Porém, escasseiam os estudos que investigam até que ponto o USALI é, de facto, utilizado. Por explorar estão também os fatores económicos e sociais na origem da adoção ou rejeição dos sistemas uniformes de contabilidade (Potter e Schmidgall, 1999).

A revisão de literatura permitiu identificar os seguintes estudos empíricos em que o USALI é, de alguma forma, objeto de estudo (Tabela 3.1).

**Tabela 3.1 – Estudos Empíricos sobre a Utilização do USALI no Setor Hoteleiro**

Autores	País	Método de investigação	Amostra	Número respostas e taxa resposta	Grau de utilização do USALI
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	Responsáveis financeiros (membros da HFTP) <sup>22</sup>	112 (22%)	78%
Planas (2004)	Espanha	Questionário	Cadeias hoteleiras <sup>23</sup> e hotéis individuais	27 (77,1%)	63%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Questionário	Empresas hoteleiras	85 (58%)	12%
Persic e Jankovic (2010)	Croácia	Questionário	Não refere	51 (N.d.)	84%
Lamelas (2004)	Portugal	Estudo de caso	Grupo hoteleiro (9 unidades)	-	Utiliza
Cruz (2007)	Portugal	Estudo de caso	<i>Joint venture</i> internacional (empresa portuguesa e cadeia internacional com 30 unidades em Portugal)	-	Utiliza
Carvalho (2009)	Portugal	Estudo de caso	Unidade hoteleira de 3 estrelas	-	Utiliza
Lima Santos <i>et al.</i> (2010)	Portugal	Questionário	Unidades hoteleiras de diversas categorias, tipologias e regiões	35 (N.d.)	43%

N.d. – Não disponível.

No estudo de Kwansa e Schmidgall (1999), 88% dos respondentes indicaram que estavam a par da existência do USALI, tendo 78% confirmado que este estava a ser usado nas unidades. Contudo, apenas 12% estavam a segui-lo completamente. A decisão de o adotar foi tomada a nível *corporate* em pouco mais de metade dos casos (50,9%) e por um executivo financeiro em um quarto dos mesmos. O *controller* foi apontado por 84% dos respondentes como o indivíduo que mais consultava o manual. Foi ainda solicitado aos respondentes que se pronunciassem sobre a importância das seguintes publicações para a gestão financeira das empresas: USALI, normas do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e código do *Internal Revenue Service*. Os autores verificaram que o USALI, seguido de perto pelo referido código, assumia maior importância. Para descrever os benefícios do USALI, os respondentes utilizaram as palavras “normalizado”, “uniformidade”, “comparabilidade” e “consistência”.

Em Espanha, Planas (2004) verificou que 63% da sua amostra utilizava o USALI, sendo o grau de implementação nas cadeias internacionais de 100% e nas cadeias espanholas de 50% (62,5% nas grandes cadeias espanholas, com mais de 50 unidades, e 37,5% nas restantes). O

<sup>22</sup> *Hospitality Financial and Technology Professionals*.

<sup>23</sup> Estas foram agrupadas em três categorias: grande cadeia espanhola (mais de cinquenta hotéis), cadeia espanhola (menos de cinquenta hotéis) e cadeia internacional.

autor observou ainda uma elevada taxa de adoção nos hotéis independentes (67%). Sendo um dos princípios base do USALI a imputação dos custos diretos aos departamentos operacionais, de modo a que o responsável do centro/departamento seja plenamente identificável com os resultados económicos, para confirmar a implementação do USALI, Planas (2004) investigou a existência de paralelismo entre a estrutura organizacional do hotel e os departamentos em que se encontrava estruturada a CG, de forma a atingir o objetivo mencionado de paralelismo entre resultados e gestores. Todas as cadeias internacionais manifestaram a existência de tal paralelismo. As cadeias espanholas, tanto as grandes como as médias, indicaram uma percentagem superior de identificação entre responsável e resultados à que manifestaram sobre a utilização do USALI (75% e 87,5%, respetivamente). O autor investigou ainda em que departamentos operacionais se encontrava segregado o hotel, tendo por base uma listagem dos departamentos mais comuns propostos no USALI, concluindo que as cadeias internacionais têm em funcionamento um maior número de departamentos (no mínimo onze) e que em todos os hotéis existem os departamentos “Quartos” e “Alimentos”.

Na Grécia, Pavlatos e Paggios (2007) verificaram que apenas 11,8% dos hotéis usavam o USALI. Os autores constataram ainda que 53,3% dos hotéis membros de cadeias multinacionais usavam o USALI, em oposição a apenas 2,9% dos hotéis membros de cadeias nacionais ou empresas privadas. Pavlatos e Paggios analisaram a existência de relação entre a “utilização do USALI” e o “tipo de gestão” (em concreto, o facto de ser membro de cadeia internacional), concluindo que esta era estatisticamente significativa.

O estudo de Persic e Jankovic (2010), na Croácia, sobre *benchmarking*, cita investigação universitária realizada três vezes nos últimos quinze anos, que dá conta, em 2009, de uma taxa de implementação do USALI neste país de 84%.

Em Portugal, até há pouco tempo, não existiam estudos científicos sobre a adoção do USALI. Um levantamento efetuado em 2006 pela Associação de Hotéis de Portugal (AHP), através do seu Gabinete de Estudos e Estatísticas, junto dos responsáveis financeiros de 220 unidades hoteleiras a operar em Portugal, que integravam grupos de quatro ou mais unidades, revela as seguintes taxas de adoção do USALI (Tabela 3.2):

**Tabela 3.2 – Grau de Adoção do USALI em Portugal (AHP)**

Zona geográfica	Categoria (estrelas)		
	Três estrelas	Quatro estrelas	Cinco estrelas
Açores	5%	11%	0%
Madeira	0%	18%	33%
Porto	25%	37%	14%
Norte Portugal	11%	6%	0%
Grande Lisboa	6%	8%	0%
Beiras	5%	23%	0%
Oeste	14%	0%	100%
Lisboa Cidade	31%	47%	46%
Estoril e Sintra	0%	36%	0%
Algarve	4%	32%	33%
Alentejo	0%	0%	100%

Fonte: Gabinete de Estudos e Estatísticas AHP, 2006.

O estudo revela níveis de utilização do USALI reduzidos, em praticamente todos os destinos turísticos<sup>24</sup>. Apenas Lisboa Cidade regista taxas de utilização de, pelo menos, 30% em cada categoria. Por outro lado, somente cerca de um terço das unidades hoteleiras do Algarve, de categoria quatro e cinco estrelas, adota o USALI. Estes resultados não são animadores, considerando que o levantamento incidiu sobre uma amostra em que a probabilidade de utilização seria potencialmente elevada.

Num estudo mais recente, Lima Santos *et al.* (2010) constataram que 15 das 35 unidades (hotéis, hotéis-apartamentos e pousadas) que responderam ao seu inquérito (30 possuindo CG) utilizavam o USALI.

Lamelas (2004) analisou a implementação do USALI num grupo hoteleiro português com o intuito de verificar se satisfazia as necessidades de controlo de gestão. O autor sugere que o modelo USALI é o desejado para formatar a contabilidade analítica de gestão na hotelaria e que a via do POC então em vigor (contabilidade geral obrigatória) complementada com a contabilidade analítica (modelo USALI) na classe 9 serve as necessidades dos gestores. Apesar de a maioria dos entrevistados se ter manifestado a favor de um plano de contabilidade específico para a hotelaria, o autor conclui que os diretores preparam a

<sup>24</sup> As percentagens de 100% registadas na categoria “cinco estrelas” nas regiões Oeste e Alentejo respeitam a uma unidade.

informação de gestão necessária suficiente para eles próprios e para a administração. Essa informação é posteriormente validada na sede com a informação resultante de uma solução constituída pelo POC e a contabilidade analítica desenvolvida na classe 9, não existindo diferenças. O autor encontrou uma relação entre o período de crescimento da empresa e a adoção do USALI.

No seu estudo, Cruz (2007) menciona que a informação para controlo orçamental era preparada com base no plano de contas usado no relato financeiro e que este seguia as orientações do USALI.

Mais recentemente, Carvalho (2009) estudou a implementação do USALI numa empresa hoteleira portuguesa, concluindo que este era uma das bases do controlo de gestão. A autora verificou que a empresa se afastava do modelo teórico ao imputar aos departamentos operacionais os custos indiretos e ao adequar as demonstrações de resultados à sua realidade. Como semelhanças identificou a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e as suas variações, em valor e percentagem.

Concluindo, os estudos revistos mostram que o USALI é muito utilizado nos EUA e nas cadeias internacionais. Na Europa os resultados divergem. Em Portugal a investigação é recente e escassa. O levantamento da AHP (2006) e o estudo de Lima Santos *et al.* (2010) indiciam que mais de metade das unidades hoteleiras não adota este plano setorial. Não se sabe, porém, se existem diferenças entre hotéis membros de cadeias internacionais, de cadeias nacionais e hotéis independentes. Desconhece-se igualmente em que medida é adotado, quais os motivos da sua não adoção e qual a importância que lhe é atribuída relativamente a outras ferramentas e normativos contabilísticos, justificando-se assim mais investigação.

## **3.2 Contabilidade de custos**

### **3.2.1 Conceito e Funções**

Como foi referido anteriormente, a contabilidade de custos mede e relata informação financeira e não financeira relacionada com a aquisição e o consumo de recursos numa organização (Horngren *et al.*, 2012). Segundo Fay *et al.* (1971, *apud* Pavlatos e Paggios, 2007), “a contabilidade de custos, aplicada a um contexto hoteleiro, consiste num conjunto de conceitos e técnicas desenhados para facilitar a acumulação, análise e utilização de custos

unitários históricos e previsionais a serem usados na tomada de decisão da gestão”. Zounta e Bekiaris (2009) sublinham que a finalidade do custeio dos produtos hoteleiros é controlar os custos, ou seja reduzi-los, melhorando a qualidade, e usá-los na tomada de decisões estratégicas e táticas. Os sistemas de custeio auxiliam funções da gestão como a tomada de decisão, o planeamento e o controlo (Brignall *et al.* 1991).

Johnson e Kaplan (1991: 228) enumeram quatro funções do sistema de custos: 1. imputar custos para demonstrações financeiras periódicas; 2. facilitar o controlo de processos; 3. calcular custos de produtos e 4. apoiar estudos especiais. Já Brignall *et al.* (1991) identificam os seguintes propósitos tradicionalmente associados aos custos: valorizar inventários; atribuir responsabilidade de custos para planeamento e controlo da gestão e decidir sobre fixação de preços e *mix* de produtos.

Um dos propósitos do sistema de contabilidade de custos é pois fornecer aos gestores estimativas dos custos dos produtos. Estes são necessários para a valorização de inventários para efeitos de relato financeiro. Contudo, em muitos setores de serviços a valorização de stocks assume pouca importância, não só devido ao seu reduzido peso no ativo, mas também porque a natureza perecível do serviço impossibilita o seu armazenamento. Os custos de um quarto não ocupado não podem ser reportados como inventários no período seguinte. Brignall *et al.* (1991) concluem que pelos motivos de simultaneidade, perecibilidade e irrelevância, o argumento de Johnson e Kaplan (1991) de que os sistemas de custeio fabris são orientados por exigências de relato financeiro poderá não ter aplicabilidade na generalidade dos serviços.

O custeio de produtos assume também relevância no complexo processo de fixação de preços. Este assunto tem vindo a despertar o interesse dos investigadores de CG (Mattimoe e Seal, 2011). Brignall *et al.* (1991) sublinham que, na prática, a fixação de preços baseada nos custos é o método mais vulgar quer nas empresas fabris quer nas de serviços. Todavia, estudos aplicados ao setor hoteleiro revelam que os custos têm um papel limitado na fixação dos preços, ao contrário do mercado que assume um papel dominante (Collier e Gregory, 1995b; Pellinen, 2003; Mattimoe e Seal, 2011).

Referindo-se à importância do custeio de produtos para efeitos de planeamento e controlo da gestão, Brignall *et al.* (1991) notam que nas indústrias de serviços para este propósito, é pouco provável que o custo dos produtos seja preferido ao custo das atividades funcionais. Nos hotéis em particular, as atividades são desenvolvidas numa base departamental; logo, os custos (assim como as receitas) são atribuídos aos departamentos (Harris, 1999). O USALI,

anteriormente analisado, segue este princípio, agrupando os serviços com base nos departamentos onde são maioritariamente produzidos, *i.e.* quartos, alimentação e bebidas. Nesta perspetiva, os custos diretos controláveis são atribuídos aos departamentos com o propósito de identificar a sua contribuição para a rendibilidade global e para as áreas organizacionais da empresa; os serviços que não geram receitas, mas que beneficiam o hotel como um todo, são considerados custos indiretos e não são imputados. O sistema de custos diretos ou *direct costing*<sup>25</sup> é um dos mais utilizados pelos hotéis e possibilita a obtenção de uma conta de resultados para cada uma das áreas de receita do hotel, muito útil para analisar a margem de contribuição (receitas menos custos diretos) gerada por cada área de atividade (AECA, 2005). Para Brignall (1997), é uma forma de *throughput accounting* já que incentiva a concentração na maximização por unidade do fator restritivo do hotel: a sua capacidade.

Brignall *et al.* (1991) e Brignall (1997) afluaram a questão da atribuição dos custos aos produtos nas empresas de serviços, sugerindo que em empresas com custos indiretos fixos elevados, como é o caso dos hotéis, a dificuldade e o custo de atribuir todos os custos aos produtos ou serviços individuais requer uma análise custo-benefício. Por conseguinte, os sistemas de custos totais podem nem sempre ser adequados, a menos que sejam usados para ganhar e manter uma vantagem competitiva (Brignall, 1997:328).

### 3.2.2 Atributos do Sistema de Custos

Um sistema de custos deve possuir determinados atributos. Pizzini (2006) enumera quatro atributos do desenho do sistema de custos: grau de pormenor, capacidade de desagregar custos de acordo com o comportamento, frequência com que a informação é divulgada e extensão de cálculo dos desvios. Especificando:

- Grau de pormenor - refere-se à capacidade do sistema fornecer informação sobre objetos de custo que variam em dimensão, desde divisões inteiras a produtos individuais, componentes e serviços;
- Capacidade de desagregar custos de acordo com o comportamento – este atributo relaciona-se com o primeiro atributo pois, para proporcionar detalhe, o sistema necessita separar e classificar os custos de acordo com o comportamento. As

---

<sup>25</sup> Segundo a AECA (2005) também pode referir-se ao sistema de custos variáveis.

principais classificações de custos exploradas na literatura incluem os pares custos fixos/custos variáveis, custos diretos/custos indiretos e custos controláveis/custos não controláveis;

- Frequência com que a informação é divulgada – a frequência com que os custos são apurados habilita os gestores a lidar adequadamente com os problemas e a identificar oportunidades para melhorias;
- Extensão de cálculo dos desvios - evidencia as diferenças entre os resultados orçamentados e reais e procura explicar essas diferenças.

De acordo com Pizzini (2006: 180), “os sistemas de custos mais funcionais são aqueles que proporcionam maior pormenor, melhor classificam os custos em função do seu comportamento, relatam informação de custos com maior frequência, e/ou calculam mais desvios”. Ainda segundo o autor, o modelo conceptual que relaciona o desenho do sistema de custos com o desempenho é expresso em termos de uma cadeia causal em que sistemas mais funcionais ou refinados produzem melhor informação (isto é, informação mais relevante e mais útil), conduzindo a uma melhoria na tomada de decisão e a uma conseqüente melhoria do desempenho organizacional. Não obstante existe pouca evidência que relacione o desenho do sistema de custos com o desempenho económico.

À categorização de Pizzini (2006), Pavlatos e Paggios (2009a) acrescentam um outro atributo: exatidão. Sublinham que informação de contabilidade de custos que não é exata (correta) não é relevante nem útil. Para os autores, uma forma de obter custos de produtos exatos é através de sistemas de custos que atribuem os custos diretamente das atividades de suporte aos produtos/serviços (*e.g.* ABC).

Brown (1995) refere ainda que os sistemas devem ser flexíveis, ou seja devem poder adaptar-se às circunstâncias. Tal pressupõe que os métodos e técnicas sejam revistos regularmente, para garantir que se mantêm adequados e relevantes e, por conseguinte, espera-se, eficazes.

### **3.2.3 Estudos Empíricos**

Neste ponto descrevem-se os resultados de estudos empíricos que analisam aspetos da contabilidade de custos no setor hoteleiro<sup>26</sup>. A Tabela 3.3 identifica os estudos referidos.

Observa-se que estes estudos têm origem em quatro países da Europa e cobrem as diversas técnicas de contabilidade de custos, com predominância dos sistemas de custeio tradicionais (variável/marginal, por absorção e padrão) e da técnica contemporânea ABC. Quanto ao método de investigação, é de notar que os estudos realizados na Grécia, em Espanha e em Portugal assentam na recolha de dados por meio de questionário, os restantes recorrem a estudos de caso múltiplo.

---

<sup>26</sup> Os resultados sobre a adoção da técnica ABC são desenvolvidos no ponto seguinte, em separado.

**Tabela 3.3 – Estudos Empíricos sobre Contabilidade de Custos no Setor Hoteleiro**

Autores	País	Método de Investigação	Amostra	Número Respostas/ Taxa Resposta	Temas/Técnicas Analisadas
Brignall <i>et al.</i> (1991)	Reino Unido	Estudo de caso múltiplo	Organizações de serviços	5	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atribuição de custos e receitas</li> <li>• Tratamento de custos indiretos</li> <li>• Fixação de preços e <i>mix</i> de produtos</li> </ul>
Collier e Gregory (1995)	Reino Unido	Estudo de caso múltiplo	Grupos hoteleiros	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas de custeio (abordagem geral e ABC)</li> </ul>
Pellinen (2003)	Finlândia	Estudo de caso múltiplo	Empresas turísticas	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fixação de preços</li> <li>• Práticas de contabilidade de custos</li> </ul>
Planas (2004)	Espanha	Questionário	Cadeias hoteleiras <sup>27</sup> e hotéis individuais	27 (77,1%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existência de contabilidade de custos</li> <li>• Articulação da informação sobre custos</li> <li>• Custos padrão</li> <li>• Critérios de imputação de custos indiretos</li> </ul>
Makrigiannakis e Soteriades (2007)	Grécia	Questionário	Hotéis de quatro e cinco estrelas	48 (N.d.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas de custeio (atribuição de custos e receitas; imputação de custos incontroláveis)</li> <li>• Papel da informação sobre custos na fixação de preços</li> </ul>
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Questionário	Principais empresas hoteleiras	85 (58%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custeio variável</li> <li>• Custeio por absorção</li> <li>• Custeio padrão</li> <li>• ABC</li> </ul>
Pavlatos e Paggios (2009b)	Grécia	Questionário	Principais empresas hoteleiras	85 (58%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adoção e benefícios das técnicas tradicionais e contemporâneas</li> </ul>
Pavlatos e Paggios (2009c)	Grécia	Questionário	Principais empresas hoteleiras	85 (58%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ABC</li> </ul>
Pavlatos e Paggios (2009a)	Grécia	Questionário	Principais empresas hoteleiras	100 (51%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Funcionalidade do sistema de custos</li> </ul>
Zounta e Bekiaris (2009)	Grécia	Questionário	Hotéis de luxo (cinco estrelas)	72 (46,5%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custeio marginal</li> <li>• Custeio padrão</li> <li>• ABC</li> </ul>
Lima Santos <i>et al.</i> (2010)	Portugal	Questionário	Unidades hoteleiras	30 (N.d.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Funções em que a CG é utilizada</li> <li>• Adequação da informação da CG às funções</li> <li>• Técnicas de custeio de produtos</li> <li>• ABC</li> </ul>

N.d. – Não disponível

No Reino Unido, Brignall *et al.* (1991) estudaram o custeio de produtos em cinco organizações de serviços, entre as quais uma cadeia hoteleira, classificando-a de *service*

<sup>27</sup> Estas foram agrupadas em três categorias: grande cadeia espanhola (mais de cinquenta hotéis), cadeia espanhola (menos de cinquenta hotéis) e cadeia internacional.

*shop*<sup>28</sup>. Verificaram que os departamentos constituíam as “linhas de produtos” genéricas do hotel e que os custos não eram atribuídos diretamente a produtos ou clientes individuais dentro de cada departamento. Nos departamentos operacionais eram apuradas contribuições (receitas menos custos diretos); no departamento de vendas/marketing eram reportados custos, comuns a todas as “linhas de produtos”. Os custos gerais e os *fixed charges* - custos de suporte do negócio (*facility sustaining expenses*) - eram deduzidos para chegar ao resultado bruto do hotel antes da imputação das despesas da sede. As receitas eram atribuídas aos departamentos e clientes através de informação proveniente do sistema de faturação. Cerca de metade dos custos eram diretamente atribuíveis aos departamentos. Não era feita qualquer tentativa de imputar custos a refeições ou quartos, já que esta envolveria uma imputação arbitrária de uma grande proporção de custos<sup>29</sup>. Como os custos totais dos departamentos não eram conhecidos, a fixação de preços era feita com base nos custos diretos, na procura antecipada e nos preços da concorrência.

Ainda no Reino Unido, Collier e Gregory (1995b) verificaram que os seis grupos hoteleiros usavam o custeio marginal. A margem de contribuição era apurada a nível departamental, sendo os custos variáveis atribuídos a um departamento apenas quando considerados significativos; por uma questão de simplificação a mão-de-obra era tratada como custo fixo. O controlo dos custos indiretos espelhava a separação dos custos em controláveis e incontroláveis e a ênfase nos custos com o pessoal totais. Os autores constataram ainda que o contributo da contabilidade de custos para a fixação de preços era reduzido, sendo esta uma componente da estratégia de marketing.

Pellinen (2003) analisou a fixação de preços em seis empresas turísticas, entre as quais um hotel. A autora constatou que a contabilidade de custos era usada permanentemente, sendo os custos calculados diariamente. O sistema de custeio adotado podia ser caracterizado como custeio variável: apenas os custos diretos, cujas causas se podem medir objetivamente com base no consumo de recursos, eram usualmente atribuídos aos produtos. Pellinen (2003) constatou ainda que o hotel fixava os preços com base na concorrência (mercado),

---

<sup>28</sup> Os autores baseiam-se em Fitzgerald *et al.* que classifica as empresas de serviços em três arquétipos em função do nível de procura (número de clientes processados diariamente) e do conjunto de recursos usados para responder a essa procura: *professional services* (fornecem serviços personalizados), *service shops* (fornecem bens) e *mass services* (fornecem instalações). Brignall *et al.* (1991) verificaram que a atribuíbilidade dos custos varia, sendo mais elevada nos *professional services* e mais baixa nos *mass services*.

<sup>29</sup> Segundo Brignall (1997) a imputação dos custos das atividades funcionais a produtos individuais, como por exemplo uma refeição, não era concretizada porque cada hotel disponibilizava um “pacote” de produtos e serviços e cada cliente fazia uma escolha diferente tomando um percurso próprio no decurso do processo de prestação do serviço.

classificando-o como *customer enticer*<sup>30</sup>. Esta investigação sugere que apenas as empresas com uma posição competitiva forte podem utilizar a fixação de preços por absorção.

Em Espanha, Planas (2004) constatou que cerca de 90% dos hotéis tinham contabilidade de custos, sendo o menor grau de implementação nas cadeias internacionais. Observou ainda que 51,9% dos hotéis efetuavam a contabilidade de custos por partidas dobradas, sendo tal proporção mais elevada nas grandes cadeias espanholas (75%) do que nas restantes cadeias espanholas (25%) e nas cadeias internacionais (40%). A desaparecida classe 9 do *Plan General de Contabilidad* era ainda utilizada por metade das grandes cadeias espanholas; nenhuma das restantes cadeias e dos outros hotéis a estava a utilizar. À questão sobre se integram a contabilidade de custos com a contabilidade financeira, a maioria das grandes cadeias espanholas e internacionais (87,5% e 80%) respondeu afirmativamente, sendo essa percentagem significativamente inferior nas restantes cadeias espanholas (37,5%). O autor verificou ainda que os custos padrões eram pouco utilizados, sendo as suas principais aplicações a análise de desvios e a elaboração de orçamentos e, em menor proporção, a previsão de margens e de resultados e como sistema de referência para comparar com custos históricos. O critério preponderante para o seu estabelecimento era o custo histórico. Planas (2004) analisou ainda os critérios de imputação por departamento de determinadas operações hoteleiras tendo constatado que, para operações relativamente simples, se adotam tratamentos bastante diferentes. No tocante aos gastos de manutenção dos quartos, Planas (2004) verificou que a totalidade das cadeias internacionais imputavam-nos ao departamento de manutenção, diminuindo essa percentagem para 62,5% nas grandes cadeias espanholas e para 37,5% nas restantes cadeias espanholas. Alternativamente, estes gastos eram considerados gastos do departamento de quartos, gerais ou consoante o consumo.

Na Grécia, Pavlatos e Paggios (2007) verificaram que 76,5% dos hotéis utilizavam sistemas de contabilidade de custos tradicionais e que destes, 58,5% aplicavam o custeio por ordens de produção e os restantes o custeio por ordens de produção e o custeio por processos. Os autores verificaram ainda que a maioria (52,9%) dos hotéis aplicava o custeio normal, imputando os custos indiretos através de custos orçamentados. Os custos eram monitorizados na base de centros de resultados em 100% dos hotéis e de centros de custos em 82,4%. Uma proporção menor, ainda assim elevada, monitorizava os custos por categoria de cliente

---

<sup>30</sup> O *customer enticer* é uma das tipologias de classificação das práticas de tomada de decisão relacionadas com o preço. O *customer enticer* permite que decisores noutras empresas decidam o preço em benefício próprio embora este tipo de decisão seja visto como essencial para o êxito do negócio. O objetivo é criar uma imagem de preço na mente dos clientes atuais ou potenciais.

(70,6%), dormida (61,2%) e quarto (52,9%). Quanto às técnicas de contabilidade de custos, os autores constataram que 76,5% dos hotéis utilizavam o custeio por absorção, 44,7% o custeio variável e 20% o custeio padrão.

Também na Grécia, Makrigiannakis e Soteriades (2007) verificaram que os hotéis fazem uso intensivo da informação sobre custos para fixação de preços e que utilizam essencialmente o custeio total. Os custos indiretos e incontroláveis são primeiro imputados aos departamentos e, em seguida, aos produtos e serviços hoteleiros, o que, de acordo com os autores, está em consonância com a abordagem do Sistema de Contas Nacional Grego que adota uma abordagem próxima do custo total no que concerne aos custos de produção. Embora reconheçam que a utilização deste sistema de custeio possa explicar o elevado papel dos custos na fixação de preços, acreditam que a principal razão seja a dominância dos operadores turísticos como canal de distribuição. A necessidade de negociar preços de alojamento, uma única vez, para toda a temporada seguinte, e as margens reduzidas, são os motivos que conduzem a alterações nas técnicas de CG dos hotéis gregos.

Num estudo mais recente, Zounta e Bekiaris (2009) verificaram que os hotéis de luxo da Grécia atribuem custos a centros de resultados e a centros de custos, mas não a classes de clientes, estadia ou tipo de quarto. Apenas 12,2% dos hotéis inquiridos o fazia por categoria de cliente, uma vez que a imputação de custos tinha por base o ABC, técnica usada por 19,4% dos hotéis. Constataram ainda que o sistema de custeio mais utilizado era o custeio marginal, sendo que 43,1% dos respondentes atribuíam uma classificação de “bom” ao sistema. Quanto ao uso do custeio padrão, a maioria dos respondentes (41,7%) considerava que era possível registar custos padrões mas que este era um processo difícil de manter pela empresa. Os autores concluem que, em negócios sazonais como os hotéis, com características especiais na estrutura de custos, tal sistema de custeio origina mais problemas do que resolve.

Ainda na Grécia, Pavlatos e Paggios (2009a) investigaram a relação entre a funcionalidade do sistema de custos e fatores contingenciais na indústria hoteleira, definindo funcionalidade do sistema de custos como “a qualidade da informação sobre contabilidade de custos que é fornecida por um sistema de custos” (Pavlatos e Paggios, 2009a:264). O estudo conclui que a maioria dos hotéis (76%) usa sistemas de custos pouco funcionais ou simplistas. Estes sistemas não classificam os custos em função do comportamento, não calculam desvios entre os resultados orçamentados e reais e não proporcionam informação de custos detalhada por objeto de custo. A informação sobre custos não se caracteriza por um elevado grau de

exatidão/correção e é relatada numa base anual. Ou seja, estes sistemas proporcionam informação sobre custos que tem mais utilidade para a preparação das demonstrações financeiras anuais publicadas do que para a tomada de decisão, orçamentação, controlo e avaliação do desempenho. Os autores sugerem que o baixo nível de funcionalidade do sistema de custos poderá ser atribuído ao facto dos hotéis ainda não terem ajustado os seus sistemas de custos para acomodar as crescentes necessidades de informação suscitadas pelas mudanças na envolvente.

Em Portugal, Lima Santos *et al.* (2010) constataram que os hotéis usam a CG essencialmente para suportar os processos de tomada de decisão e orçamentação. “Fixar os preços de venda” surge posicionado na oitava posição do *ranking* das funções para as quais a CG é utilizada. Os autores notaram que a informação fornecida pela CG é mais adequada para as funções de tomada de decisão e definição de custos. Verificaram ainda que somente menos de metade da amostra utilizava muito “técnicas de custeio de produtos”.

Além dos referidos, são de mencionar dois estudos realizados no Brasil: o de Leitão (2002) sobre análise de rendibilidade de clientes, que refere que 72,1% dos hotéis utilizava o custeio por absorção (com ampla utilização da prática de rateio de custos fixos), 24,5% o custeio variável e os restantes o custeio por atividades, e o de Oliveira *et al.* (2008) que menciona que em 80% dos hotéis os custos eram relevantes para a determinação dos preços dos serviços.

### **3.2.4 O Custeio Baseado nas Atividades (*Activity Based Costing-ABC*)**

#### **3.2.4.1 Conceito**

O ABC é um método que se centra nas atividades como principais objectos de custo e utiliza o custo dessas atividades como base para atribuir custos a outros objetos de custo, tais como produtos ou clientes<sup>31</sup>.

Na sua origem está a insatisfação com os sistemas tradicionais de imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços, que utilizavam bases simplistas, fortemente influenciadas pelo volume de produção. As limitações destes sistemas tornaram-se mais evidentes com os

---

<sup>31</sup> Embora a ideia do ABC exista já há algumas décadas, só na segunda metade dos anos 80 ganhou notoriedade na prática. O seu desenvolvimento deve-se em grande parte a Cooper e Kaplan da *Harvard Business School* e a uma organização de investigação e desenvolvimento, a *Computer-Aided Manufacturing International (CAM-I)*.

desenvolvimentos verificados no ambiente de negócios no decurso da década de 80<sup>32</sup>, que conduziram a que as empresas passassem a produzir produtos consideravelmente mais complexos e a desenvolver atividades até então consideradas pouco relevantes (investigação e desenvolvimento, marketing, controlo de qualidade, ...). Verificou-se uma redução nos custos da mão-de-obra direta e ao aumento do peso dos custos indiretos na estrutura de custos das empresas. A consciencialização de que os volumes de produção não eram a principal força subjacente à maioria destes custos e que a sua utilização poderia provocar distorções nos custos dos produtos ou serviços, vieram pôr em causa a validade dos sistemas tradicionais de repartição dos custos indiretos (Innes e Mitchell, 1995).

Ao contrário destes sistemas, o ABC não reparte os custos indiretos pelos produtos ou serviços com base num índice de volume; antes, relaciona esses custos (ou recursos) com as atividades que os originam (Noone e Griffin, 1997). Inicialmente promovido como uma forma de calcular mais corretamente os custos dos produtos (Cooper e Kaplan, 1991), o ABC viria a ser criticado por se centrar demasiado nesse aspeto, pelo que, numa segunda fase, começou a ser difundido como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisões e na compreensão das causas dos custos nas organizações (Franco *et al.*, 2005). Ou seja, para ajudar a compreender como os recursos são utilizados através da cadeia de valor da empresa para originar efeitos estratégicos (Chenhall e Langfield-Smith, 1998). Enquanto os sistemas tradicionais proporcionam ao gestor informação sobre o desempenho passado, o ABC auxilia-os a definir estratégias para usar no futuro (Vokurka e Lummus, 2001).

Entre as finalidades que lhe são atribuídas pelas empresas incluem-se: redução e gestão de custos, fixação de preços dos produtos/serviços, avaliação/melhoria do desempenho, modelação de custos, orçamentação e análises de rentabilidade de clientes (Innes *et al.*, 2000). Na literatura de gestão hoteleira, o ABC tem sido sugerido essencialmente para esta última finalidade (*vd.* Dunn e Brooks, 1990; Downie, 1997; Noone e Griffin, 1997, 1998; Karadag e Kim, 2006). Noone e Griffin (1997, 1998) advogam que o ABC é o método de custeio mais eficaz e correto para análises de rentabilidade de clientes, já que as características dos hotéis igualam as das indústrias de serviços onde o método tem sido aplicado com sucesso.

---

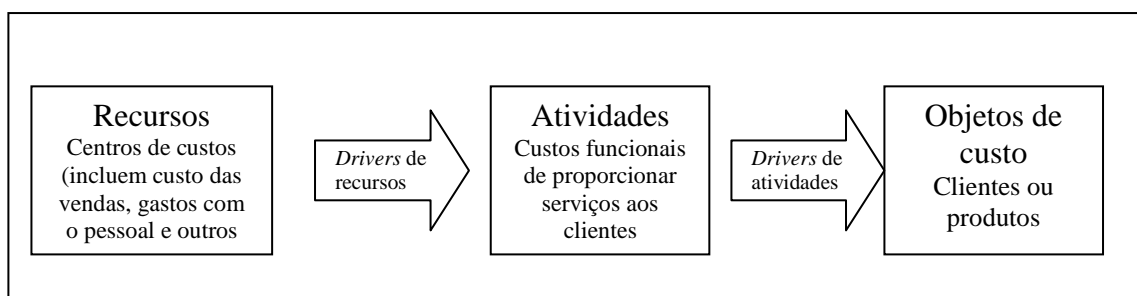
<sup>32</sup> Caracterizaram-se pela emergência de sofisticados sistemas de produção e tecnologias (como o *Computer Aided Manufacturer - CAM* e os sistemas de produção flexíveis), de técnicas de gestão mais eficazes (como a gestão pela qualidade total - *total quality management-TQM* e o *just in time-JIT*), pelo aumento da concorrência internacional e pelo acréscimo no nível de exigência dos clientes (Innes e Mitchell, 1995; Jones e Dugdale, 2002; Franco *et al.*, 2005).

As empresas de serviços são candidatas ideais à adoção do ABC, mais do que as industriais, porque a maior parte dos seus custos são fixos e indiretos. Vokurka e Lummus (2001) sugerem que as empresas em que os custos indiretos representam mais de 15% dos custos totais têm vantagens em adotar o ABC. No seu estudo, Pavlatos e Paggios (2007) observaram que os hotéis têm custos fixos e indiretos elevados (mais de 65% em cerca de 60% dos hotéis e 47% dos custos totais, em média, respetivamente). Logo, a estrutura de custos dos hotéis leva a crer que estes beneficiariam com a implementação de um sistema de custeio baseado em atividades<sup>33</sup>.

### 3.2.4.2 Caracterização e Funcionamento

O sistema funciona em duas etapas: primeiro os recursos são imputados às atividades; em seguida, os custos de cada atividade são atribuídos aos objetos de custo através de *cost drivers*<sup>34</sup>. A Figura 3.2 apresenta esquematicamente estes dois estádios. O sistema assenta assim nos pressupostos de que: a) as atividades consomem recursos e b) os produtos, serviços, clientes ou outros objetos de custo (*e.g.* segmentos de mercado, canais de distribuição) consomem atividades. A filosofia do ABC é, pois, que são as atividades e não os produtos, serviços, clientes ou outros objetos de custo a consumir os custos ou os recursos organizacionais.

**Figura 3.2 – Elementos Básicos numa Imputação Baseada nas Atividades**



Fonte: Krakhmal (2006:196).

<sup>33</sup> Tal não significa, porém, que a estrutura de custos seja um fator premente à implementação do ABC, pois as empresas têm comportamentos diversos que dependem da sua cultura, história, do contexto onde estão inseridas, da disponibilidade dos recursos, da competitividade do setor, do tamanho, etc., como reconhecem Gomes e Rodrigues (2004).

<sup>34</sup> Na literatura de CG em português não existe consenso quanto ao equivalente adotado para a expressão *cost driver*, pelo que se optou pelo termo original em inglês. São exemplo de equivalentes utilizados os seguintes: *indutor de custo*, *gerador de custo*, *condutor de custo* e *portador de custo*.

A atividade pode definir-se como o conjunto de ações necessárias à consecução dos objetivos das variadas funções da organização. Segundo Cooper e Kaplan (1991) as atividades têm uma hierarquia, agrupando-se em quatro categorias: atividades de nível unitário (*unit-level activities*), atividades de nível lote (*batch-level activities*), atividades de suporte ao produto (*product-sustaining activities*) e atividades de suporte ao negócio (*facility sustaining activities*). Somente os custos das três primeiras categorias de atividades devem ser distribuídos aos produtos. Os custos das atividades de suporte ao negócio não devem ser repartidos, mas sim considerados custos do período.

Referindo-se a um contexto hoteleiro, Krakhmal (2006) nota que, ao contrário das atividades de suporte aos produtos e das de suporte ao negócio, que não se alteram muito ao longo do tempo e que são desempenhadas numa base regular, as atividades associadas às quantidades produzidas e ao número de lotes variam significativamente. Com efeito, alguns hotéis podem executar atividades a pedido, sem planeamento prévio. São as atividades que são desempenhadas com maior frequência e aquelas cuja execução é especialmente dispendiosa, que proporcionarão ao hotel uma oportunidade excepcional para identificação e melhoria assim que o sistema ABC seja implementado.

As atividades utilizam recursos, pelo que os custos dos mesmos devem ser imputados às atividades tendo por base o consumo de recursos indicado pelos *cost drivers* de recurso. Um exemplo de um *cost driver* de recurso para imputar os custos com os ordenados do pessoal do *front-office* às atividades relevantes por ele executadas é o tempo. Assim, se 60% do tempo de um rececionista for despendido em tarefas de *check in/out*, então, 60% dos custos desse pessoal será alocado à atividade de *check in/out*. O mesmo poderá ser aplicado à atividade “reservas” (Noone e Griffin, 1998, 1999).

Em seguida, o custo da atividade é atribuído aos objetos de custo tendo por base uma medida de volume da atividade utilizada, ou *cost driver* de atividade, causadora de flutuações no custo da atividade. Por exemplo, se o custo da atividade *check in/check out* tem origem no número de vezes que cada grupo de clientes se hospeda no hotel, o número de estadias por grupo de clientes poderá ser usado como *cost driver* para atribuir o custo dessa atividade aos grupos de clientes (Noone e Griffin, 1998).

Os *cost drivers*, base de imputação no sistema ABC, visam medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das atividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objetos de custo (Franco *et al.*, 2005). Na escolha dos *cost drivers* deve atender-se a duas

condições (Mortal, 2007): (1) se o *cost driver* é representativo das relações causa-efeito existentes entre custos, atividades e produtos, e (2) se é fácil de medir e observar.

A principal diferença entre o ABC e os sistemas de custeio tradicionais, em particular o método das secções homogéneas reside na repartição dos gastos indiretos. Enquanto o método das secções homogéneas agrupa os gastos relativos a operações idênticas, o ABC fá-lo por atividades, as quais podem ter origem em vários departamentos ou centros de produção. O ABC não utiliza unicamente critérios de imputação baseados no volume de *output* mas sim *cost drivers* que representam as causas da existência dos gastos indiretos.

Embora se reconheça que o método das secções homogéneas constitui uma forma já muito evoluída de proceder à alocação dos custos indiretos pelos objetos de custo, o ABC distingue-se superiormente deste pelos seguintes motivos (Franco *et al.*, 2005):

- O ABC é mais abrangente pois considera custos de natureza industrial e não industrial (*e.g.* custos comerciais e de marketing), contrariamente ao método das secções que reparte pelos centros de custos e pelos produtos apenas custos industriais.
- As bases de imputação utilizadas no ABC (*cost drivers*) são mais complexas, permitindo estabelecer mais fácil e rigorosamente relações de causa-efeito entre o consumo de recursos e os objetos de custo. Permitem igualmente captar comportamentos mais sofisticados nos custos do que as bases orientadas para volumes de produção.
- A segmentação da empresa em atividades permite constituir *pools* de gastos mais homogéneos do que seria possível identificar usando o método das secções, o que conduz a uma maior correção na sua atribuição aos objetos de custo.

Não obstante, o ABC tem sido criticado por não ser uma abordagem original e distinta dos sistemas de custeio tradicionais (Major e Vieira, 2009). Em França, país de onde é originário o método das secções homogéneas, o facto de o ABC não possuir um carácter inovador quando comparado com aquele, esteve na base de uma forte controvérsia que emergiu poucos meses depois de o ABC ter sido apresentado naquele país como uma solução para a crise na CG, à semelhança do que havia sido feito nos EUA. A polémica só viria a extinguir-se quando o ABC começou a ser encarado, não exclusivamente como um método de cálculo de custos, mas como uma nova forma de gestão, personificada no *Activity Based Management* (ABM) (Alcouffe *et al.*, 2008).

O sucesso das empresas com o ABC tem sido variável, estando os benefícios dependentes do processo de implementação, como concluem diversos estudos (Shields, 1995; Innes *et al.*, 2000; Anderson *et al.*, 2002). Estes revelam que as variáveis que melhor explicam o êxito do ABC são as comportamentais e organizacionais e não as características técnicas do sistema. Shields (1995) identificou seis variáveis de implementação deste género associadas ao sucesso do ABC nos EUA: apoio da gestão de topo, integração com estratégias competitivas (como a gestão pela qualidade total e o *Just in Time* - JIT), ligação à avaliação do desempenho e sistemas de recompensa, formação ministrada na implementação e utilização do ABC, apropriação do projeto ABC por pessoal não contabilístico e provisão de recursos adequados. O estudo realizado por Innes *et al.* (2000) pouco tempo depois no Reino Unido confirma em grande parte estes resultados. No entanto, muitas empresas têm preferido manter em funcionamento os sistemas convencionais de apuramento dos custos devido aos custos associados à implementação e manutenção dos sistemas ABC (Franco *et al.*, 2005).

### **3.2.4.3 Estudos Empíricos**

Não obstante a proclamada superioridade teórica, tem-se verificado que é reduzido o número de empresas que implementaram o ABC. Estudos de Innes e Mitchell (1995) e Innes *et al.* (2000), aplicados ao Reino Unido, revelam que a proporção de utentes do ABC e de empresas que pensavam vir a adotar o método, já de si relativamente baixa em 1994, ou seja, 21% e 29,6%, respetivamente, desceu para 17,5% e 20,3% em 1999.

Em Portugal, as taxas de utilização reportadas em diversos estudos são também reduzidas. Machado (2007) verificou mesmo que nenhuma empresa utilizava ou estava a implementar o ABC. No estudo de Gomes (2007), nenhuma das duas empresas pertencentes ao setor da CAE “Alojamento e Restauração” adotou a técnica.

Embora existam estudos sobre a implementação do ABC em organizações de serviços tão diversas como as empresas de telecomunicações, os hospitais, as companhias aéreas, as instituições financeiras e, inclusive, organizações de serviços de trabalho intensivo em que os custos com o pessoal representam uma larga fatia dos custos operacionais como é o caso da restauração (Raab *et al.*, 2007), são ainda escassos os testemunhos da utilização do ABC nos hotéis (Noone e Griffin, 1997, 1998).

Collier e Gregory (1995b) verificaram que nenhum dos seis grupos hoteleiros tinha implementado o ABC. As razões apontadas pelos autores foram a natureza integrada das atividades, as margens elevadas e o facto da fixação de preços se basear no mercado. No entanto, é do Reino Unido, mais especificamente da Irlanda, que vem uma das poucas evidências de utilização do ABC em análises de rendibilidade de clientes (Noone e Griffin, 1999).

Na Grécia, porém, estudos recentes revelam taxas de adoção do ABC relativamente elevadas. Pavlatos e Paggios (2007, 2009b, 2009c) verificaram que 23,5% dos hotéis adotam o ABC. Os autores consideram o resultado bastante satisfatório quando comparado com os resultados obtidos em inquéritos conduzidos noutros países. No entanto, Pavlatos e Paggios (2009b) concluem que esta técnica não é particularmente utilizada pelo setor hoteleiro grego, comparativamente a outras, encontrando-se, igualmente, entre aquelas de que os hotéis derivam menores benefícios. Pavlatos e Paggios (2007) observaram que os sistemas ABC não são excessivamente detalhados uma vez que não incluem um grande número de *cost drivers* (média: 6,55) e calculam o custo de um número relativamente reduzido de atividades (média: 3,95). Os autores encontraram uma correlação significativa entre estas duas variáveis, concluindo que quanto mais (menos) atividades o sistema ABC inclui, mais (menos) *cost drivers* são usados. Este estudo revela ainda que 75% dos hotéis que usam o ABC monitorizam o custo por categoria de cliente, enquanto a mesma percentagem para não utilizadores se cifra em 15,4%. Pavlatos e Paggios (2009c) apontam como principais razões para a não adoção do ABC, a satisfação com o sistema atual, o elevado custo de implementação da técnica e a falta de interesse da gestão de topo.

Ainda na Grécia, Zounta e Bekiaris (2009) constataram que 70,8% dos hotéis de luxo inquiridos tinham conhecimento do ABC. Porém, apenas 19,4% utilizava o sistema. Os autores referem que os seus resultados contrastam com os elevados níveis de adoção do ABC reportados noutros estudos realizados na Grécia, já que uma década antes, Chenhall e Langfield-Smith (1998) não encontraram evidência de utilização da técnica naquele país.

No Brasil, Leitão (2002) investigou a utilização da técnica análise de rendibilidade de clientes, tendo constatado que apenas 5 (3,4%) dos hotéis inquiridos utilizavam o ABC.

Em Portugal, é escassa a investigação sobre a aplicação do ABC no setor hoteleiro. Cruz (2007), no estudo de uma cadeia hoteleira, não menciona a sua utilização. Porém, Nunes (2009) revela que quase metade dos hotéis da sua amostra utiliza o ABC. Lima Santos *et al.*

(2010), por seu turno, concluem que as técnicas contemporâneas são pouco utilizadas pelas unidades hoteleiras. Dentre estas, o “orçamento baseado nas atividades” e o “custeio baseado nas atividades” são as técnicas mais utilizadas, com pontuações médias de 4,23 e 3,47 (na escala de 1 a 7), respetivamente, embora apresentem modas de 1.

Na sua tese de mestrado, Tai (2000, *apud* Burgess e Bryant, 2001) investigou o porquê da limitada utilização do ABC na indústria hoteleira. O autor conclui que, embora haja um conhecimento razoável da teoria do ABC, existe uma fraca compreensão de como pode ser utilizado num contexto hoteleiro.

Conclui-se serem escassos os estudos acerca da adoção do ABC no setor hoteleiro. Em Portugal, os dois únicos estudos conhecidos apresentam resultados contraditórios, mas ambos apontam para alguma utilização da técnica no setor. Este facto inconclusivo, aliado à escassez de estudos sobre outras matérias da contabilidade de custos (*e.g.* objetos de custo, sistemas de custeio, custos padrões, imputações e respetivas bases, uso da informação sobre custos na fixação de preços) justifica mais investigação na área.

### **3.2.5 A Análise de Rendibilidade de Clientes (*Customer Profitability Analysis* – CPA)**

Neste ponto aborda-se a análise de rendibilidade de clientes e a sua aplicação ao setor hoteleiro, admitindo-se que esta ferramenta possa integrar o grupo das técnicas de apoio à tomada de decisão. Por uma questão de arrumação e porque recorre ao ABC – técnica abordada no ponto anterior - é apresentada aqui como uma prática de custeio.

#### **3.2.5.1 Conceito**

A técnica *Customer Profitability Analysis* (CPA) adota os clientes como unidades de análise contabilística, proporcionando informação para gerir o *mix* de clientes sob a perspetiva do lucro (Noone e Griffin, 1998). Consiste em calcular o lucro por cliente ou grupos de clientes, tendo por base as vendas e os custos que se identificam com os mesmos. Quando a análise se

baseia num segmento de mercado a técnica designa-se por *Market Segment Profitability Analysis* (MSPA) ou *Segment Profitability Analysis* (Karadag e Kim, 2006)<sup>35</sup>.

A premissa subjacente à técnica CPA é a de que os clientes diferem quanto à rentabilidade. Estudos revelam que quando se tem em consideração o “custo total” de servir um cliente, aplica-se o princípio de Pareto, isto é, um pequeno número de clientes gera a maior parte dos lucros, enquanto a maioria gera lucros muito reduzidos ou nenhum lucro (Karadag e Kim, 2006). Regra geral, 80% das vendas são geradas por 20% da base de clientes, sendo o mesmo aplicável aos lucros (Cooper e Kaplan, 1991; Noone e Griffin, 1998).

O valor com que os clientes contribuem para a empresa é dado pela diferença entre a receita gerada ao longo do tempo e os custos de os angariar e servir (Karadag e Kim, 2006). Perante o cenário de clientes não rentáveis, as empresas podem optar por transformar estes clientes em clientes rentáveis, alterando a forma como fazem negócio com eles (Cooper e Kaplan, 1991) ou terminar as relações com os mesmos, aumentando assim os lucros (Karadag e Kim, 2006). Contudo, clientes não rentáveis podem num horizonte mais alargado vir a tornar-se rentáveis, pelo que a decisão de abandonar estes clientes deve apoiar-se numa análise *lifetime* CPA ampliada a múltiplos anos, sugerem Foster e Gupta (1994). Idealmente, o objetivo de uma organização hoteleira é maximizar a retenção dos atuais clientes que geram lucro e aumentar o ritmo a que novos clientes rentáveis são adicionados. No entanto, Krakhmal (2006) refere que os clientes não rentáveis não devem ser negligenciados, pois a sua conversão em clientes rentáveis exige menos recursos de mão-de-obra e de capital do que os que seriam necessários para angariar novos clientes rentáveis.

### **3.2.5.2 Relevância e Implementação da Técnica CPA nos Hotéis**

A importância do cálculo da rentabilidade por cliente nas indústrias de serviços tem sido destacada por alguns autores. Kaplan e Narayanan (2001), por exemplo, afirmam que a técnica é especialmente útil nas empresas de serviços que oferecem uma linha completa de serviços a grupos de clientes diferenciados. Sublinham que na indústria do alojamento esta

---

<sup>35</sup> A denominação desta técnica não colhe unanimidade. A técnica tem sido sendo apresentada na literatura de hotelaria sob as seguintes designações: *Customer Profitability Analysis* (Noone e Griffin, 1997, 1998, 1999; Shanahan e Lord, 2006), *Customer Segment Profitability Analysis* (Guiding e McManus, 2002), *Market Segment Profitability Analysis* (Dunn e Brooks, 1990; Karadag e Kim, 2006), *Market Segmentation Profit Analysis* (Downie, 1997), *Market Segment Accounting* (Nordling e Wheeler, 1992) e *Profit Analysis by Segment* (PABS) (Quain, 1992)

informação deve prevalecer sobre a informação acerca da rentabilidade do produto ou do departamento, porque neste setor os custos de prestar um serviço são geralmente induzidos pelo comportamento do cliente. No mesmo sentido, Krakhmal (2006) refere que quanto mais as empresas reivindicam ser orientadas para o cliente e para o serviço, ou seja, quanto mais mão-de-obra, capital e tempo dedicam à base de clientes, maior utilidade a técnica terá. A análise deve ser feita de forma rotineira e integrar os relatórios de gestão.

Diversos autores sugerem que os sistemas contabilísticos dos hotéis proporcionam informação que, embora útil para avaliar a rentabilidade departamental e da operação hoteleira global, é omissa quanto aos custos de servir grupos específicos de clientes ou sobre as margens de lucro relacionadas com diferentes segmentos de mercado (vd. Downie, 1995, 1997; Dunn e Brooks, 1990; Nordling e Wheeler, 1992, Karadag e Kim, 2006, Krakhmal, 2006). Como notam Karadag e Kim (2006:156) “os atuais sistemas contabilísticos são incapazes de elucidar os gestores de marketing sobre como idealizar políticas de marketing que maximizem a rentabilidade de grupos de clientes selecionados”. Defensores da ideia de que o relato financeiro se deveria assemelhar ao modo como os hotéis dividem o seu mercado, estes autores defendem a aplicação da técnica CPA ou MSPA com as seguintes finalidades: analisar os segmentos de mercado quanto à sua rentabilidade, avaliar as políticas de marketing e tomar decisões que melhorem o desempenho do marketing.

Os autores enunciam um conjunto de questões a que, no seu entender, as técnicas de contabilidade utilizadas pela indústria hoteleira não conseguem dar resposta e que poderiam ser resolvidas através da utilização das técnicas CPA ou MSPA. Estas constam da Tabela 3.4.

**Tabela 3.4 – Áreas de Aplicação da Técnica *Customer Profitability Analysis***

<b>Tipo de decisões</b>	<b>Questões</b>
Imputação de recursos de marketing	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Quanto dinheiro deve ser gasto para atrair cada segmento de mercado?</i></li> </ul>
Fixação de preços	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Como deve ser fixado o preço dos quartos para cada segmento de mercado em diferentes períodos?</i></li> </ul>
Prioridade para o <i>customer mix</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Quantos quartos devem ser afetos a cada segmento em diversos períodos críticos do ano?</i></li> </ul>
Contribuição para a receita por segmento de mercado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Qual a receita gerada pelos clientes dos diferentes segmentos em produtos/serviços que não o alojamento?</i></li> </ul>
Avaliação da rentabilidade por segmento de mercado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Qual a rentabilidade relativa de cada segmento de mercado?</i></li> </ul>

Tal como estes autores, outros (Dunn e Brooks, 1990; Noone e Griffin, 1998, 1999; Karadag e Kim, 2006) salientam o valor da análise quer para as decisões de marketing, quer para um melhor desempenho do departamento de marketing. Por exemplo, Noone e Griffin (1998) salientam a sua utilidade na definição de estratégias que potenciem novos negócios com os segmentos mais rentáveis ou que tornem mais rentáveis negócios futuros com clientes incluídos na categoria de “prejuízo”. Karadag e Kim (2006) destacam ainda os benefícios no tocante à avaliação do desempenho, designadamente a possibilidade de atribuir aos dirigentes dos centros de custos auxiliares, como é o caso do centro de marketing, responsabilidade não só pelos custos, mas também pela vertente do lucro da operação, o que não seria possível num sistema contabilístico tradicional, uma vez que o departamento de marketing é apenas um centro de custos. Para os autores, sendo considerável a influência destes gestores na geração das receitas de um hotel (através dos programas de marketing), não é coerente responsabilizar unicamente os diretores dos departamentos que as geram pois estes nem sempre detêm total controlo sobre os métodos para as incrementar. Assim, a adoção deste sistema permitiria responsabilizar os profissionais de marketing não só pelos custos mas também pelo lucro da operação de marketing.

Downie (1995) refere que o modelo permite melhorar a informação contabilística nos hotéis, sendo os principais benefícios a maximização do lucro a longo prazo e a integração das atividades contabilísticas e de marketing. Refere ainda que a técnica MSPA poderá ainda contribuir para desenvolver o fornecimento de informação para a gestão em áreas como a definição de estratégias, fixação de preços, investigação da interdependência das vendas dos departamentos, avaliação de investimentos de capital, previsão da rentabilidade futura, análise de receitas e gastos por segmento de mercado, ponto crítico por segmento de mercado, eficácia e foco da gestão de custos e projeções de resultados baseadas no impacto percebido dos planos financeiros e de marketing.

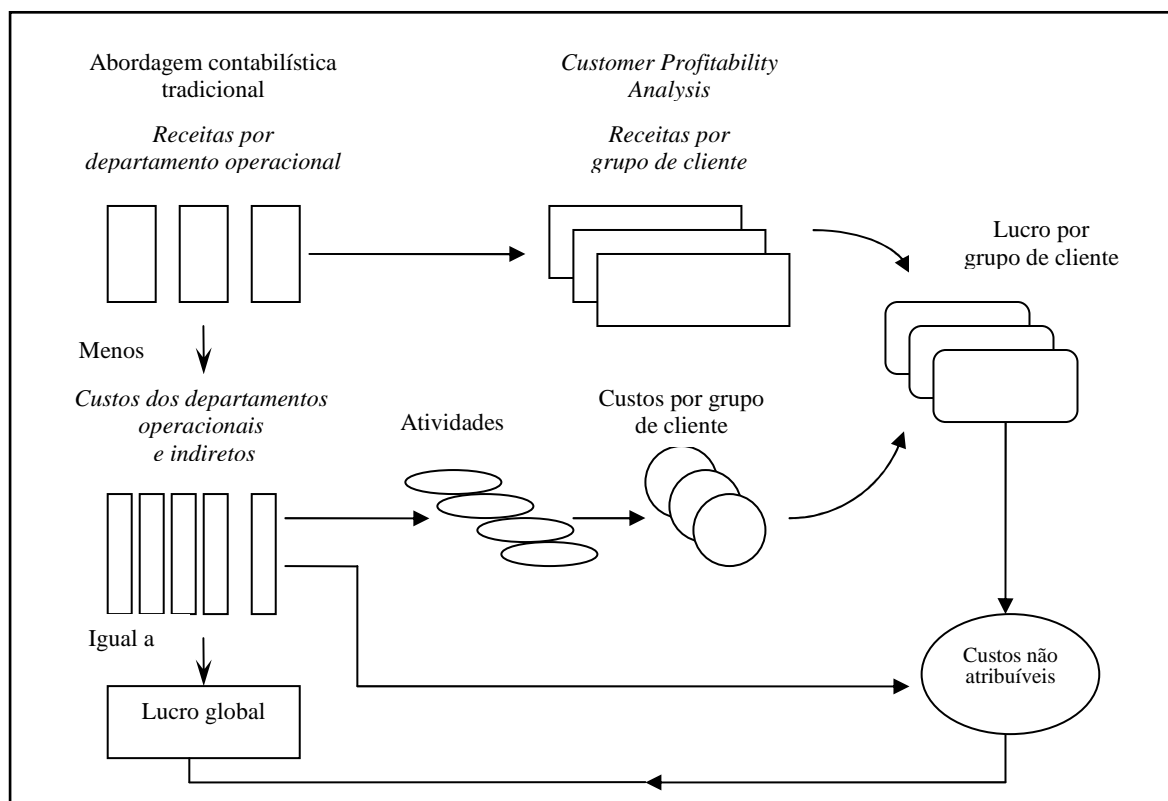
Dunn e Brooks (1990) foram os pioneiros da introdução da técnica CPA na literatura de gestão hoteleira sob a forma de um modelo MSPA que relaciona os objetivos financeiros e os de marketing, relatando receitas, gastos e margens de lucro por segmento de mercado. Segundo os autores, primeiro identificam-se os segmentos de mercado; em seguida relatam-se as receitas por segmento de mercado e, por fim, distribuem-se os gastos indiretos pelos segmentos de mercado com base nas ligações funcionais entre centros de custo e segmentos de mercado.

Os autores reconhecem que a chave para o relato do lucro por segmento de mercado é a avaliação dos custos incorridos para suportar as vendas para cada segmento de mercado e salientam o potencial da abordagem ABC para esta análise. Na mesma linha, também Noone e Griffin (1997, 1998, 1999), Downie (1995, 1997), Karadag e Kim (2006) e Krakhmal (2006) sugerem o ABC para a atribuição dos custos aos clientes ou segmentos de mercado. Na literatura de CG, também se têm evocado os benefícios da utilização do método ABC em situações em que os clientes são a unidade de análise contabilística. Por exemplo, Cooper e Kaplan (1991) salientam que, ao revelar as ligações entre as atividades desenvolvidas na organização e os recursos organizacionais que elas exigem, o ABC proporciona aos gestores uma ideia mais nítida de como os clientes geram receitas e consomem recursos. Deste modo, a análise ABC auxilia os gestores a centrarem a atenção e energia no aperfeiçoamento das atividades com maior impacto nos resultados. Da mesma forma, Krakhmal (2006) nota que, ao centrar-se nas atividades, a gestão poderá começar a eliminar atividades que não criam valor, a suprimir excessos operacionais e a reduzir atrasos ou repetições de serviço desnecessários. Conseguirá, deste modo, atingir o objetivo de maximização do lucro, enquanto mantém ou melhora a qualidade do serviço prestado ao cliente e, por conseguinte, mantém ou aumenta a quota de mercado.

A implementação da técnica CPA num contexto hoteleiro requer, no entanto, alterações nas práticas correntes de afetação das receitas e dos gastos. A Figura 3.3 ilustra a essência do modelo CPA desenhado para o afastamento do tradicional registo das receitas e dos custos por departamentos operacionais e por centros de custos indiretos, em direção ao relato por grupo de clientes, tendo por base uma abordagem do tipo ABC para a imputação dos gastos aos diferentes segmentos de mercado.

Como se observa na Figura, num sistema contabilístico tradicional as receitas são repartidas por departamentos operacionais, enquanto num modelo tipo MSPA/CPA as receitas são repartidas pelos segmentos de mercado apropriados. O número de segmentos de mercado definido poderá variar consoante a dimensão da unidade hoteleira ou o foco do departamento de marketing (Dunn e Brooks, 1990).

**Figura 3.3 – Fluxos de Informação num Modelo CPA**



Fonte: Noone e Griffin (1998:280)

Quanto mais complexa for a unidade em termos de segmentos de mercado e a vitalidade da concorrência local, maior será a valia do modelo (Nordling e Wheeler, 1992). Se a unidade possuir um sistema de *Yield Management* (YM)<sup>36</sup> implementado, os grupos de clientes definidos pelo YM poderão ser utilizados na CPA e a informação sobre receitas preliminar requerida pela CPA poderá ser obtida a partir de tal sistema (Noone e Griffin, 1997). Até pode ser necessário rever a forma como os segmentos de mercado estão a ser segmentados na organização e, se for benéfico, proceder a segmentações adicionais (Noone e Griffin, 1998).

Tal como sucede com as receitas, também a distribuição dos custos difere significativamente nas duas abordagens. Como se viu, os sistemas tradicionais (USALI) atribuem os custos diretos aos departamentos com eles relacionados, sendo os indiretos agrupados nos centros de custos indiretos controláveis ou auxiliares. Na contabilidade por segmentos de mercado, os custos não são classificados em diretos e indiretos. Em alternativa, todos os custos de servir os clientes, à exceção dos custos não identificados, são atribuídos aos segmentos de mercado

<sup>36</sup> O *Yield Management* (YM) é uma ferramenta de marketing que visa maximizar a receita, cobrando preços mais elevados e evitando descontos quando a procura é elevada e aumentando a ocupação, por via da redução do preço, quando a procura é baixa (Downie, 1995).

afins como custo da receita ou custo de servir. Os custos que não podem ser atribuídos aos clientes por não possuírem uma relação causa-efeito com os mesmos (por exemplo, os custos de auditoria às contas) não devem ser incluídos no cálculo da rendibilidade do cliente, mas sim cobertos pela margem operacional (Noone e Griffin, 1998; Krakhmal, 2006).

A repartição dos gastos dos centros pelos clientes ou segmentos de mercado, utilizando a abordagem ABC, é feita em duas fases (Dunn e Brooks, 1990). Numa primeira fase, os gastos dos centros de custos são repartidos pelos centros de atividade (representativos dos custos funcionais de prestar serviços aos clientes); numa segunda fase, os gastos dos centros de atividade são imputados aos clientes/segmentos de mercado apropriados. O método ABC pressupõe que se identifiquem *cost drivers* em cada uma das fases, consoante a extensão e proporção das relações funcionais entre gastos. O pressuposto adotado é que “os centros de custos apoiam centros de atividades específicos, e um dado centro de atividade incorre em custos para segmentos de mercado particulares” (idem:84). Os *cost drivers* não são mais do que cálculos para efetuar as distribuições dos custos em cada uma das fases.

### 3.2.5.3 Estudos Empíricos

Dadas as características da indústria hoteleira, e em particular a sua orientação para o mercado, não surpreende o crescente interesse pelo potencial desta técnica contabilística. Porém, este não tem sido acompanhado por uma maior utilização da mesma. Como reconhece Krakhmal (2006), não só a maioria das organizações hoteleiras ainda não calcula a rendibilidade por cliente, como não tem instalados os sistemas necessários. Segundo o autor, tal pode dever-se ao facto de muitas organizações ainda não utilizarem o ABC, visto como um pré-requisito para acumular informação relacionada com a rendibilidade de clientes.

Nordling e Wheeler (1992) descrevem a implementação de um “modelo de contabilidade para os segmentos de mercado” no hotel-casino *Las Vegas Hilton*. Os autores identificam dez segmentos de mercado para os quais calculam a rendibilidade<sup>37</sup> e a respetiva contribuição para os lucros totais, embora não recorram à abordagem ABC para a imputação dos custos. Os resultados mostram que, enquanto os segmentos de jogo e de convenção são responsáveis por 30% e 24,3%, respetivamente, dos resultados operacionais totais, o cliente-pacote (*package-*

---

<sup>37</sup> Ou seja, o resultado operacional, calculado por meio da subtração às receitas para cada segmento dos gastos dos departamentos e de uma pequena parte dos custos indiretos identificáveis. Os custos indiretos não identificáveis não são atribuídos aos segmentos de mercado.

guest) gera apenas 2% daquele total. Em consequência desta análise, o *Las Vegas Hilton* realocou a verba do marketing, desenvolveu novos modelos de fixação de preços para cada segmento de mercado e estabeleceu prioridades na utilização de blocos de quartos.

Noone e Griffin (1999) também descrevem a implementação de um sistema de rendibilidade do cliente, mas num hotel de três estrelas em Dublin (Irlanda). O estudo mostra que 38% da receita (ou seja, grupos de clientes) do hotel gera um lucro<sup>38</sup> equivalente a 137% dos lucros totais, enquanto 30% da receita reduz os lucros num montante equivalente a 62% dos lucros totais. Esta análise veio revelar a insatisfação do órgão de gestão em relação à insuficiência da informação disponibilizada pelos sistemas de informação e contabilístico implementados, por estes transmitirem uma perceção errada do resultado originado por cada grupo de clientes.

Para além destes dois estudos de caso, é de realçar o estudo de Atkinson e Brown (2001) sobre o hotel americano *Lakefront Hotel*, em se observou o desenvolvimento de técnicas ABC especialmente para análises de rendibilidade por segmento de mercado, mas que não apresenta resultados da implementação destas técnicas.

Dois outros trabalhos, realizados na Nova Zelândia (*apud* Shanahan e Lord, 2006), analisam a utilidade e a aplicabilidade da técnica CPA na indústria hoteleira. Estes revelam, por um lado, que a técnica é pouco útil, face aos elevados custos fixos e ao facto de se privilegiarem outros indicadores de desempenho como o preço médio diário e a taxa de ocupação; por outro lado, que a sua aplicabilidade é reduzida, tendo-se observado que, em cinco cadeias hoteleiras, apenas uma utilizava o sistema CPA e somente em relação a grupos de clientes. As razões apontadas para a não adoção foram a escassez de recursos para investigar tal sistema e a perceção de que outras cadeias hoteleiras não estariam a aplicá-lo.

O estudo de Makrigiannakis e Soteriades (2007), que investiga as práticas de CG dos hotéis gregos, refere que os gestores hoteleiros analisam a rendibilidade por segmento de mercado a um nível satisfatório, bem como a rendibilidade por operador turístico. Ainda na Grécia, Pavlatos e Paggios (2009b) reportam taxas de utilização da técnica CPA de cerca de 71%.

No Brasil, Leitão (2002) inquiriu 147 unidades de médio e grande porte (até 100 e mais de 100 quartos, respetivamente) com o objetivo de investigar se a mensuração da rendibilidade individual de clientes era efetuada através de informações estruturadas geradas nos sistemas

---

<sup>38</sup> Os únicos custos não atribuídos aos grupos de clientes são os custos com a atividade de administração geral pelo facto de a gestão considerar que não têm uma relação direta com aqueles.

de informação de gestão. A pesquisa revela que 81,6% das unidades não avaliam a rendibilidade individual dos clientes, enquanto 18,4% o fazem através de um sistema com informações estruturadas. Não obstante, 85,8% das unidades consideram importante a existência de um sistema eletrónico que forneça esse tipo de informação.

Em Portugal, Cruz (2007) nota que a *JV Hotelco* não estaria a utilizar técnicas CPA/MSPA para a avaliação da rendibilidade dos segmentos de mercado. Para este efeito, a *Hotelco* recorria ao preço médio do quarto apurado em cada segmento. A reduzida diversidade dos produtos da *Hotelco*, devido à estandardização do serviço oferecido, e a natureza da sua fixação de preços baseada no mercado, foram apontadas como as principais razões para a não adoção de um sistema de medição da rendibilidade dos segmentos de mercado sofisticado.

Também em Portugal, Lima Santos *et al.* (2010) concluem que a técnica análise de rendibilidade de clientes não é muito utilizada pelas unidades hoteleiras (obteve uma pontuação média de 3,1, sendo 4 o valor médio da escala).

Finalmente, Karadag e Kim (2006) realizaram um estudo nos EUA com o duplo objetivo de analisar o valor da informação contabilística para as decisões de marketing e as perceções dos profissionais de marketing e dos *controllers* da indústria do alojamento quanto a aspetos relacionados com a rendibilidade por cliente/segmento de mercado. No que concerne ao segundo objetivo, os resultados revelam posições antagónicas entre aquelas categorias de profissionais quanto à imputação da totalidade dos custos (diretos e indiretos) aos segmentos de mercado. Enquanto os primeiros estão a favor, os segundos discordam. O estudo mostra ainda que mais de dois terços dos profissionais de marketing, em oposição a apenas um quarto dos *controllers*, utilizam métodos de medição da rendibilidade dos seus segmentos de mercado. As razões mais citadas pelos últimos para não o fazerem prendem-se com o facto de não ser uma prática comum no USALI, de não ser exigido pelo operador ou gestão e de não ter sido implementado pela sede. Dentre cinco alternativas possíveis de métodos de medição, tanto os profissionais de marketing como os *controllers* citaram como os mais frequentes só as vendas e as vendas menos os custos diretos.

Conclui-se assim que, apesar da proclamada utilidade das técnicas CPA ou MSPA, a incidência e a utilidade destas práticas como ferramentas de gestão no setor hoteleiro ainda se encontram pouco exploradas. Acresce que não existem praticamente estudos aplicados ao setor hoteleiro português. Por esse motivo é necessária mais investigação que dê a conhecer a utilização destas práticas.

### 3.3 Orçamentação

#### 3.3.1 Conceito e Funções

A orçamentação é uma das técnicas de CG mais antigas e admite-se que seja também a mais utilizada (Jones, 2006). A maioria dos livros que aborda a orçamentação identifica os motivos para a elaboração de orçamentos, existindo consenso em relação ao seu uso para planeamento, controlo e avaliação do desempenho. Os orçamentos podem ainda ser usados para motivação, coordenação e comunicação, embora esta última finalidade nem sempre esteja presente na literatura (Jones, 2008). Sharma (2002) nota que os orçamentos são importantes como elemento de comparação para indicadores específicos de planeamento e controlo, tais como taxas de ocupação, receitas e resultado por quarto e rendibilidades brutas em restaurantes e bares. Realça igualmente a sua função na quantificação dos planos estratégicos dos hotéis, os quais podem ser subsequentemente traduzidos em indicadores de desempenho das operações diárias.

Hornngren *et al.* (2012) referem que os orçamentos são a ferramenta de planeamento mais importante na implementação da estratégia. O planeamento envolve a fixação dos objetivos organizacionais e dos meios para os alcançar (Mortal, 2007). Numa organização hoteleira, os objetivos podem incluir áreas relevantes como a rentabilidade e o retorno sobre o capital investido, taxas de ocupação e gasto médio por cliente, qualidade do serviço e satisfação do cliente, moral e desenvolvimento do pessoal (Brown, 1995). Os orçamentos consistem na tradução financeira de outros tipos de planos sobre os quais incide o planeamento, como sejam os objetivos, as políticas, os processos, os programas e as estratégias (Mortal, 2007). Como expressão quantitativa de um plano de ação global proposto pela gestão, são elaborados para um período específico, geralmente um ano, tendo assim uma visão de curto prazo, ao passo que o planeamento tanto tem a ver com o curto como com o médio e longo prazos. Não obstante, a orçamentação e o planeamento são indissociáveis porque qualquer um deles, embora com horizontes temporais diferentes se apresenta com as mesmas preocupações: prever o futuro para poder gerir e antecipar a tomada de decisão (Borges *et al.*, 2004). Os orçamentos potenciam ainda o exercício da função controlo, uma vez que a atividade real deve ser comparada com a orçamentada. Reconhece-se que a comparação dos resultados orçamentados e reais constitui a base para avaliar o desempenho global, ajudar a controlar as operações futuras e fornecer incentivos para motivar o pessoal (Haktanir, 2006:6).

A definição de orçamento constante da *Terminologia Oficial da Contabilidade de Gestão* do *Chartered Institute of Management Accounting (CIMA)*<sup>39</sup> contempla algumas destas finalidades, descrevendo-o como “uma demonstração quantitativa, para um período de tempo definido, que poderá incluir estimativas de rendimentos, ativos, passivos e fluxos de caixa. Um orçamento proporciona um ponto central para a organização, auxilia a coordenação das atividades e facilita o controlo” (CIMA e ICAEW, 2004:2). Este último aspeto é mesmo apontado como a principal razão pela qual o processo orçamental continua a acrescentar valor às organizações (CIMA-ICAEW, 2004).

### **3.3.2 Tipos de Orçamentos**

Os tipos de orçamentos que integram o orçamento anual dependem da natureza dos bens vendidos ou dos serviços prestados pela organização e do sistema contabilístico. No setor hoteleiro assume especial relevância o orçamento operacional, pois nele se baseia a avaliação do gestor hoteleiro. Inclui as previsões de receitas, bem como os gastos a realizar para a obtenção das mesmas. Segundo Halles (2005) baseia-se nos resultados financeiros reais do ano anterior, inclui as expectativas de crescimento e incremento em relação àquele ano e inclui o plano de marketing do hotel. Deve ser dividido em doze períodos mensais, ou treze períodos de quatro semanas, para que possam efetuar-se comparações com os resultados reais e tomadas atempadamente as medidas corretivas necessárias. O orçamento operacional anual constitui uma ferramenta indispensável para os diretores operacionais gerirem a operação diária e para avaliarem os resultados reais das operações, possibilitando-lhes, como reconhece o USALI, executar duas importantes funções: planejar e controlar (HANYC, 1996).

Numa organização hoteleira com múltiplos pontos de venda o orçamento operacional é preparado por departamento, tomando a designação de orçamento departamental. A junção dos orçamentos dos diversos departamentos dará origem ao orçamento operacional anual ou “orçamento consolidado do hotel”, que resume todas as receitas e resultados dos departamentos de receitas, bem como os custos departamentais totais dos departamentos que apenas têm custos (centros de custos). Este orçamento tem como principais destinatários a gestão de topo e os proprietários, que podem assim aceder, de forma rápida, aos resultados financeiros planeados para cada departamento e para o conjunto do hotel (Halles, 2005). A

---

<sup>39</sup> O CIMA é um organismo que representa os gestores financeiros e os contabilistas que exercem funções em organizações da indústria, do comércio, não lucrativas e do sector público.

informação constante dos diversos orçamentos departamentais serve de base à elaboração de outros orçamentos, tais como o orçamento de tesouraria, o orçamento de investimentos e ainda o balanço previsional.

### 3.3.3 O Processo Orçamental

A responsabilidade pela preparação do orçamento num hotel de pequena dimensão é do proprietário. Numa organização de maior dimensão é vulgar a existência de uma equipa orçamental constituída por diversos indivíduos. O processo requer um esforço coordenado entre o pessoal de supervisão e de gestão. A participação de cada gestor responsável por dado departamento ou atividade da unidade hoteleira é fundamental, pois traduzir-se-á numa maior motivação aquando da implementação do orçamento, como se reconhece no USALI (HANYC, 1996). No entanto, a responsabilidade pelo conteúdo do orçamento e por atingir os resultados previstos é geralmente do diretor geral da operação (Harris, 1999). O *controller* financeiro, ou o comité orçamental do qual este poderá fazer parte, é, usualmente, o responsável pela coordenação dos orçamentos dos departamentos individuais (quartos, alimentação, bebidas, etc.), atuando como mediador entre o diretor e os vários diretores de departamento, que têm a cargo a elaboração dos orçamentos das diversas secções, todos eles interdependentes (HANYC, 1996; Harris, 1999). O departamento de contabilidade fornece aos gestores informação estatística para o processo e consolida os planos, formando o orçamento operacional global, que deverá em seguida ser revisto pelo *controller* e pelo diretor geral. Depois de aprovado por este, deverá ser submetido à aprovação dos proprietários (HANYC, 1996). Nas grandes organizações, poderá existir ainda um órgão de governo, a sede, que estabelecerá as diretrizes necessárias. A este órgão cabe ainda a elaboração do manual de regras e critérios a seguir na preparação dos orçamentos (Harris, 1999).

Na elaboração dos orçamentos pode adotar-se uma de duas abordagens: *bottom-up* ou *top-down*. Numa cadeia hoteleira, a utilização da abordagem *bottom up* traduz-se na preparação dos orçamentos pelos hotéis individuais e na sua agregação a níveis superiores até ao nível *corporate* para aprovação. Quando se adota a abordagem *top-down*, os orçamentos operacionais são elaborados a um nível superior e disseminados através dos níveis inferiores da organização para discussão antes de serem aprovados. Certas organizações combinam as duas abordagens. Schmidgall *et al.* (1996) dão o exemplo de uma cadeia hoteleira regional (dois níveis abaixo do *corporate*), que prepara orçamentos operacionais que são impostos aos

hotéis individuais que integram um nível inferior. Todavia, os orçamentos regionais que integram determinada divisão são consolidados para formar o orçamento da divisão. De seguida, os orçamentos das diversas divisões são consolidados para formar o orçamento global da cadeia.

A abordagem *bottom-up* é a que facilita mais a plena participação no processo orçamental, possibilitando uma mais ampla aceitação do orçamento final (Jones, 2006). A abordagem *top-down* não é recomendada pois pode alienar os gestores responsáveis pela implementação do orçamento a níveis inferiores da organização. Quando chamados a justificar desvios em relação ao orçamento, podem recusar-se a ser responsabilizados por um orçamento que lhes foi imposto.

Existem diversos métodos de preparação dos orçamentos. Um deles é conhecido por orçamentação histórica (Halles, 2005) ou incremental (Jagels, 2007). Neste método, o planeamento do período seguinte faz-se através de um ajustamento (para cima ou para baixo) no orçamento anterior, tendo por base as alterações no volume, custos dos materiais, inflação ou operações (Hales, 2005). Apenas as alterações necessitam ser justificadas. Esta forma de orçamentação não encoraja os gestores a utilizarem da forma mais eficiente os recursos da organização e, por outro lado, encoraja os diretores de departamento a gastarem todos os fundos orçamentados de modo a evitarem cortes futuros (Eldenbug e Wolcott, 2005). Em alternativa existe a orçamentação de base zero, que não utiliza informação histórica. Como a designação sugere, nenhum gasto pode ser orçamentado ou incorrido sem que seja justificado antecipadamente (Jagels, 2007). Os benefícios associados a este método incluem o controlo e a redução de custos (Jagels, 2007) e uma orçamentação mais correta, baseada nas necessidades reais, o que evita cair na armadilha de “empurrar para a frente” erros de anos anteriores (Jones, 2006). Contudo, este método, assente numa abordagem *bottom-up*, é muito detalhado e envolve muitas fórmulas (Halles, 2005), consumindo demasiado tempo. Um outro método é a orçamentação por objetivos (*goal based budgeting*). Consiste na indicação por parte da sede, da gestão de topo ou dos proprietários, dos objetivos a atingir, devendo a unidade elaborar o orçamento tendo em vista esses objetivos. Segundo Halles (2005), este método, que tem por base uma abordagem *top-down*, constitui uma forma simples e rápida de elaborar um orçamento, mas encerra o risco de não refletir de forma fiável a situação da empresa e do mercado.

### 3.3.4 Orçamentos Flexíveis

Para que seja possível comparar as realizações com as previsões, devem referir-se ambas a idênticos níveis de atividade. Os orçamentos rígidos refletem os gastos estimados para um dado volume de atividade. Logo, não permitem estabelecer comparações válidas se as condições previstas sofrerem alterações significativas. Por conseguinte, não servem como base para o controlo dos custos. Sendo os hotéis negócios orientados para o mercado, profundamente dependentes do nível de volume de vendas para manter os seus lucros (Harris, 1999), pequenas flutuações na procura irão provocar variações significativas nos lucros. Este tipo de organizações necessita de um orçamento que possa ser ajustado e adaptado à evolução da conjuntura, ou seja, que considere diferentes possibilidades. Um orçamento flexível é, pois, um orçamento que pode ser ajustado para refletir os efeitos de diferentes níveis de atividade nas receitas e nos custos orçamentados.

O orçamento flexível constitui uma poderosa ferramenta para as atividades de planeamento e de controlo (Harris, 1999; Harris e Graham, 1999). Permite rever as projeções orçamentais iniciais de modo a avaliar o impacto de diferentes cenários sobre os resultados, tais como alterações nos preços e custos, no volume de vendas e no *mix* do negócio (Harris e Graham, 1999). O orçamento flexível alerta os gestores para as áreas críticas da rentabilidade e fornece-lhes uma perceção geral da “estabilidade” ou “instabilidade dos lucros”. Como ferramenta de controlo, o orçamento flexível constitui uma base útil para medir e avaliar a eficiência operacional. Isto consegue-se por via da comparação dos resultados reais com os resultados constantes do orçamento elaborado para o nível de atividade atingido, algo que não é possível com um orçamento rígido, que está limitado a um só nível de atividade.

Porém, apesar de se reconhecer que fletir o orçamento para o atual número de clientes é desejável, a elevada base de custos fixos que caracteriza a atividade hoteleira faz com que, na opinião de autores como Fitzgerald *et al.* (1990, *apud* Collier e Gregory, 1995b), haja pouco a ganhar com o ajuste do orçamento.

### 3.3.5 Análise Crítica

Apesar do uso generalizado, a orçamentação está longe de ser perfeita. Num relatório recente deduzido essencialmente a partir da literatura profissional, Neely *et al.* (2001, *apud* Hansen *et al.*, 2003) apontam diversas fraquezas ao controlo orçamental, que se traduzem no excessivo

consumo de tempo, no facto de constituírem uma barreira à mudança, de raramente se centrarem na estratégia, de se concentrarem na redução de custos e não na criação de valor, de fortalecerem o comando e o controlo verticais, de encorajarem comportamentos perversos, de raramente serem atualizados, de se basearem em suposições infundadas e conjeturas, de reforçarem as barreiras departamentais e de fazerem com que as pessoas se sintam subvalorizadas.

Alguns autores advogam mesmo que “a orçamentação, como muitas empresas a praticam, devia ser abolida” (Hope and Fraser, 2003:108).

Harris (2006) nota que os orçamentos dos hotéis, geralmente elaborados com base no USALI e assentes na classificação dos custos em diretos e indiretos, possuem uma natureza demasiado estática e, por conseguinte, apresentam limitações do ponto de vista do planeamento e do controlo. Não sendo possível modificar as estimativas iniciais do orçamento não é possível, por exemplo, aferir o impacto de cenários alternativos de vendas nos resultados. De igual forma, os gestores também não podem avaliar adequadamente a eficiência operacional das unidades hoteleiras no tocante ao desempenho real versus previsto.

### **3.3.6 Estudos Empíricos**

Apesar de decorrida mais de uma década desde que Schmidgall *et al.* (1996) e Jones (1998) alertaram para o facto das práticas de orçamentação na indústria hoteleira se encontrarem pouco exploradas, a investigação nesta área ainda é limitada. Contudo, a nível internacional, no contexto da indústria hoteleira, esta é, a par da medição do desempenho, uma das áreas em que existe maior número de estudos.

Na Tabela 3.5 apresenta-se uma sistematização da investigação empírica sobre as práticas de orçamentação no setor hoteleiro. É de realçar que não foi considerado um estudo de DeFranco (1997), que investiga a orçamentação a nível departamental, e um estudo de Guilding (2003), sobre as implicações de diferentes estruturas de exploração (proprietário/operador) no orçamento de investimentos.

**Tabela 3.5 – Estudos Empíricos sobre Orçamentação no Setor Hoteleiro**

Artigo	País	Método de investigação	Amostra	N.º respostas/ Taxa de resposta	Temas analisados
Schmidgall e Ninemeier (1987)	Estados Unidos	Questionário	Cadeias hoteleiras	30 (53%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abordagem</li> <li>• Participantes no processo</li> <li>• Objetivos financeiros prévios</li> <li>• Fatores considerados na previsão das vendas</li> <li>• Horizonte temporal do orçamento</li> <li>• Período de desenvolvimento</li> <li>• Revisão do orçamento</li> <li>• Controlo orçamental</li> </ul>
Collier e Gregory (1995b)	Reino Unido	Estudo de caso	Grupos hoteleiros	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controlo orçamental</li> <li>• Horizonte temporal do orçamento</li> <li>• Abordagem utilizada no orçamento</li> <li>• Desvios</li> <li>• Orçamentos flexíveis</li> <li>• Informação orçamental para <i>board level</i></li> </ul>
Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Estados Unidos e Escandinávia	Questionário	Hotéis Cadeias hoteleiras	122 (24,4%) hotéis americanos 57 (9,5%) hotéis escandinavos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abordagem</li> <li>• Orçamentação de base zero</li> <li>• Responsável pela preparação do orçamento</li> <li>• Quem fornece informação</li> <li>• Objetivos financeiros prévios</li> <li>• Fatores considerados na previsão das vendas</li> <li>• Horizonte temporal do orçamento</li> <li>• Revisão do orçamento</li> </ul>
Jones (1998)	Reino Unido	Questionário	Organizações hoteleiras	44 (45%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Razões para o uso de orçamentos</li> <li>• Quem está envolvido</li> <li>• Horizonte temporal</li> <li>• Antecedência <i>c/</i> que se inicia o processo</li> <li>• Orçamentos flexíveis</li> <li>• Orçamentação base zero</li> <li>• Uso de orçamentos para controlo</li> <li>• Revisão e avaliação do processo</li> </ul>
Schmidgall e DeFranco (1998)	Estados Unidos	Questionário	Executivos financeiros	171 (28,4%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preparação de orçamentos operacionais</li> <li>• Estabelecimento de objetivos financeiros prévios</li> <li>• Razões para a elaboração de orçamentos</li> <li>• Responsável pela elaboração dos orçamentos</li> <li>• Elaboração do orçamento longo prazo</li> <li>• Revisão e retificações</li> <li>• Controlo orçamental</li> </ul>

Artigo	País	Método de investigação	Amostra	N.º respostas/ Taxa de resposta	Temas analisados
Brown e Atkinson (2001)	Estados Unidos	Estudo de caso	Hotel	1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Técnicas de previsão das receitas</li> <li>• Efeitos das vendas, afiliação e rendibilidade nas práticas de orçamentação</li> <li>• Estrutura de gestão e sistemas de controlo orçamental na era da informação</li> </ul>
Sharma (2002)	Austrália	Questionário	Hotéis	106 (N.d.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Influência de variáveis contextuais nas características do sistema de orçamentação</li> </ul>
Planas (2004)	Espanha	Questionário	Cadeias hoteleiras e hotéis individuais	27 (77,1%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existência de plano estratégico</li> <li>• Existência de objetivos anuais aprovados por escrito</li> <li>• Utilização dos objetivos na elaboração do orçamento</li> <li>• Antecedência de elaboração do orçamento</li> <li>• Momento de aprovação do orçamento</li> <li>• Ponto de partida para a elaboração do orçamento</li> <li>• Nível de detalhe de determinadas variáveis quando da elaboração do orçamento</li> <li>• Desvios</li> </ul>
Jones (2006)	Reino Unido	Questionário	Organizações hoteleiras	Não disponível	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Razões para a elaboração de orçamentos</li> <li>• Informação usada na elaboração dos orçamentos</li> <li>• Abordagem utilizada no orçamento</li> <li>• Orçamentação de base zero</li> <li>• Preparação de orçamentos a curto prazo</li> <li>• <i>Reforecast</i></li> <li>• <i>Benchmarks</i> para investigação de desvios</li> <li>• Orçamentos como medida de desempenho</li> <li>• Orçamentos flexíveis</li> <li>• Revisão dos procedimentos orçamentais</li> <li>• Aspectos humanos da orçamentação</li> </ul>
Makrigiannakis e Soteriades (2007)	Grécia	Questionário	Hotéis	48 (N.d.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Horizonte temporal do orçamento</li> <li>• Abordagem utilizada no orçamento</li> <li>• Fatores nas previsões de vendas</li> <li>• Orçamentos flexíveis</li> <li>• Orçamentação de base zero</li> <li>• Revisão do orçamento</li> <li>• Desvios</li> </ul>
Cruz (2007)	Portugal	Estudo de caso	<i>Joint venture</i> internacional (empresa portuguesa e cadeia internacional)	1 (100%)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Processo de elaboração dos orçamentos operacionais</li> <li>• Planeamento a longo prazo</li> <li>• Sistema de controlo orçamental</li> </ul>

É de salientar que nos estudos de Collier e Gregory (1995b), Planas (2004), Cruz (2007) e Makrigiannakis e Soteriades (2007), a orçamentação é parte de trabalhos de âmbito mais vasto em que se analisam diversas práticas de CG.

A seguir descrevem-se os resultados dos estudos empíricos quanto aos seguintes aspetos: horizonte temporal dos orçamentos, finalidades dos orçamentos, informação utilizada nos orçamentos, abordagem utilizada nos orçamentos, coordenação e participação no processo orçamental, antecedência com que se iniciam os orçamentos, orçamentação de base zero, orçamentos flexíveis e revisão do orçamento.

#### *Horizonte Temporal dos Orçamentos*

Diversos estudos mostram que nos hotéis o processo orçamental envolve duas atividades interligadas: o orçamento de longo prazo e o orçamento anual/operacional (Collier e Gregory, 1995b; Schmidgall *et al.*, 1996; Schmidgall e DeFranco, 1998; Cruz, 2007).

No Reino Unido, Collier e Gregory (1995b) constataram que o orçamento de longo prazo abrange um período de três a cinco anos e o orçamento anual contempla doze períodos de um mês ou treze períodos de quatro semanas. Este último segue os procedimentos dos livros de texto e inclui orçamentos detalhados para os principais departamentos (quartos, A&B, comunicações e outros custos) e para as principais áreas de custos indiretos. Verificaram que o orçamento de longo prazo é atualizado anualmente numa base contínua (*rolling basis*) dentro do ciclo do orçamento anual, de modo a que o primeiro ano deste orçamento iguale o orçamento anual para o ano seguinte. Este orçamento constitui um expediente de planeamento estratégico, permitindo à gestão analisar o impacto de uma variedade de estratégias sob diferentes cenários.

Noutro estudo realizado no Reino Unido, Jones (1998, 2006) verificou que mais de 90% dos operadores hoteleiros elaboravam orçamentos de curto prazo para o período de um ano; os restantes usavam quer um período de seis meses, quer um período contínuo de doze meses. Jones (2006) verificou que o processo se iniciava geralmente com uma antecedência de seis meses; um terço das organizações levava mais de três meses para o completar. A autora sugere que a dimensão não é um fator determinante na antecipação do processo e acrescenta

que existe a consciência de que a tecnologia moderna permite carregar os dados de dez ou cem hotéis no mesmo período tempo.

Nos EUA, Schmidgall e DeFranco (1998) constataram que o orçamento operacional era parte integrante da operação financeira de qualquer unidade de alojamento. Mas, enquanto a quase totalidade dos inquiridos afirmou preparar um orçamento operacional de curto prazo, menos de metade indicou que orçamentava para além de um ano. A semelhante conclusão haviam chegado Schmidgall e Ninemeier (1987), uma década antes, pois apenas dezasseis (53,3%) dos respondentes indicou fazer estimativas para além de um ano. Dos que afirmaram fazê-lo, em ambos os estudos, mais de três quartos e de três quintos, respetivamente, utilizavam um período de cinco anos para planeamento futuro. Schmidgall e DeFranco (1998) notaram ainda que quanto maior o nível de vendas de uma unidade, maior a probabilidade desta ter um orçamento operacional a longo prazo, um resultado contrário ao de Schmidgall e Ninemeier (1987), que afirmaram não existir correlação direta entre o volume de vendas e o horizonte do orçamento.

Num outro estudo, sobre as realidades americana e escandinava, Schmidgall *et al.* (1996), observaram, nos EUA, uma tendência para o planeamento a longo prazo, com 76% dos respondentes a indicar que os orçamentos eram preparados para cinco ou mais anos. Em oposição, os autores constataram que apenas 26,9% dos hotéis da Escandinávia preparavam orçamentos operacionais para este período, sendo a resposta mais frequente três anos (33,3%).

Em Portugal, Cruz (2007) verificou que em cada hotel eram elaborados orçamentos operacionais para o ano seguinte, no total e por departamentos (tais como quartos e A&B). A autora menciona a existência de planeamento a longo prazo, traduzido num plano de negócios para cinco anos preparado pela sede, centrado em operações não rotineiras, cujos dados do primeiro ano se interligam com o orçamento operacional anual da organização analisada.

Ainda na Europa, Makrigiannakis e Soteriades (2007:71) referem que os orçamentos elaborados pelos hotéis gregos abrangem geralmente um ano, concluindo que “... a proporção de hotéis gregos que utiliza orçamentos de longo prazo é mais baixa na Grécia do que em qualquer outra parte”.

### *Finalidades dos Orçamentos*

No tocante às razões para a elaboração dos orçamentos, no Reino Unido e na Grécia, Jones (1998, 2006) e Makrigiannakis e Soteriades (2007), respetivamente, constataram que as principais razões que levam os operadores hoteleiros a produzir orçamentos são auxiliar o controlo e avaliar o desempenho. Na Grécia, muitos hotéis também utilizam os orçamentos para fins de comunicação e estabelecimento de metas (Makrigiannakis e Soteriades, 2007). Porém, no Reino Unido, comunicar planos e coordenar a operação são as razões menos citadas para a produção de orçamentos (Jones, 2006).

Ainda na Grécia, Pavlatos e Paggios (2009b) verificaram que a maioria dos hotéis usa os orçamentos para planear as operações anuais, controlar os custos, coordenar as atividades das diversas áreas organizacionais e avaliar o desempenho dos gestores.

No estudo de Schmidgall e DeFranco (1998) aplicado aos EUA, a maior parte dos hoteleiros indicou que os orçamentos eram usados principalmente como *standard* para comparação com o desempenho atual e, em segundo lugar, como ferramenta de planeamento. Os autores verificaram que as cadeias hoteleiras nacionais preparam o orçamento para ser utilizado com fins de comparação mais frequentemente do que os independentes, e que os independentes preferem usar o orçamento operacional como uma ferramenta de gestão (em comparação com as cadeias nacionais).

Jones (2006) analisou a associação entre os dois conjuntos de dados da indústria hoteleira do Reino Unido, obtidos em 1997 e 2004, e entre estes e os dados obtidos através da análise do conteúdo dos manuais de CG, tendo constatado que no primeiro caso existia uma associação elevada e no segundo caso uma associação fraca. Por conseguinte, existe, de acordo com Jones (2006:76), “um fosso (*gap*) estatisticamente significativo entre a teoria e a prática da indústria a este respeito”. Para a autora, ao contrário do que sugerem os livros, a indústria não encara a orçamentação como um importante auxiliar do planeamento. Apoiada em investigação adicional, a autora sugere que a justificação para tal reside no facto de este ter lugar muito antes da elaboração do orçamento anual. Não obstante, como já foi referido, esta é a segunda razão para a elaboração dos orçamentos apontada pelos hotéis americanos, em particular pelos independentes (Schmidgall e DeFranco, 1998).

### *Informação Utilizada nos Orçamentos*

Um outro aspeto analisado na literatura é a informação usada na elaboração dos orçamentos. No Reino Unido, Jones (1998, 2006) constatou que quase todas as organizações hoteleiras se apoiavam nos valores reais do ano anterior, sendo estes secundados por análises de mercado internas, indicadores económicos locais e estatísticas/indicadores da indústria. Jones (1998, 2006) notou ainda que os valores orçamentados do ano anterior e os indicadores económicos locais eram pouco utilizados. Os respondentes apontaram como razão para a não utilização dos primeiros, o facto de estarem demasiado ultrapassados para adicionar valor ao processo, especialmente num ambiente em rápida mutação (Jones, 2006).

Na Grécia, Makrigiannakis e Soteriades (2007) reportam que, na estimativa das vendas, as unidades hoteleiras têm em consideração fatores como o impacto percebido de alterações nos preços, dados operacionais históricos, dados económicos nacionais e gastos em marketing. A maioria dos hotéis analisa dados económicos locais, enquanto metade examina igualmente dados económicos internacionais.

Schmidgall *et al.* (1996), por seu turno, constataram que mais de 90% dos hotéis americanos e escandinavos utiliza dados históricos na projeção das estimativas de vendas. Notaram ainda que mais de três quartos dos primeiros e menos de metade dos segundos usam dados económicos locais e regionais e que os hotéis americanos dão mais importância aos fatores publicidade/atividades promocionais e mudanças operacionais sugeridas pela administração do que os seus pares escandinavos. Uma década antes Schmidgall e Ninemeier (1987) haviam constatado igualmente serem os dois primeiros fatores, conjuntamente com o impacto percebido de alterações nos preços, os fatores mais importantes a ter em conta na estimação de vendas das cadeias hoteleiras. Adicionalmente, os autores notaram que a informação operacional histórica era igualmente importante quer para os orçamentos elaborados usando abordagens *bottom-up* como *top-down*. No entanto, as empresas que utilizavam a primeira abordagem davam mais atenção aos indicadores económicos locais e regionais. Schmidgall e Ninemeier (1987) ficaram surpreendidos com a reduzida importância atribuída pelas grandes empresas hoteleiras (mais de 50 unidades) à informação económica de âmbito nacional.

### *Abordagem Utilizada nos Orçamentos*

Os resultados das investigações que focam a abordagem utilizada na elaboração dos orçamentos são apresentados na Tabela 3.6.

**Tabela 3.6 – Abordagens Utilizadas na Elaboração dos Orçamentos no Setor Hoteleiro**

Estudo	Nível de Análise	País	Abordagem			
			<i>Top-down</i>	<i>Bottom-up</i>	Combinação	Outra
Jones (1998)	Organização hoteleira	Reino Unido	13,6%	54,6%	31,8%	-
Jones (2006)	Organização hoteleira	Reino Unido	25,8%	35,5%	38,7%	-
Schmidgall e Ninemeier (1987)	Cadeia	EUA	13,3%	56,7%	26,7%	3,3%
Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Cadeia	EUA	4,5%	79,5%	16,0%	-
Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Cadeia	Escandinávia	4,0%	64,0%	28,0%	4,0%
Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Hotel	EUA	16,4%	65,6%	17,2%	0,8%
Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Hotel	Escandinávia	38,2%	34,5%	25,5%	1,8%

Fonte: Elaboração própria a partir de Jones (2006).

Observa-se que na Europa parece não haver uma abordagem única comumente seguida. Já nos EUA, existe preferência pela abordagem *bottom-up*, tal como revelam os estudos de Schmidgall e Ninemeier (1987) e Schmidgall *et al.* (1996). Esta abordagem predomina nas cadeias hoteleiras e nos hotéis individuais. No primeiro estudo, Jones (1998) constatou que a abordagem era menos utilizada na indústria hoteleira do Reino Unido do que na indústria hoteleira americana. Desde essa altura até 2004 (Jones, 2006), a situação pouco se alterou, sendo mesmo notório um decréscimo no número de organizações que reportaram utilizá-la. Apesar de a indústria hoteleira acreditar que a participação é essencial no processo orçamental, não considera que ela seja melhor alcançada através de uma abordagem *bottom-up*. Existe a opinião de que esta abordagem não é eficiente ao nível dos recursos. Associa-se esta abordagem a um consumo excessivo de tempo ou a uma confiança nos gestores a níveis inferiores da organização, que não possuem formação suficiente para gerar um orçamento eficaz. Ainda segundo Jones, aceita-se que os que participam no processo devem ser os tomadores de decisão. Por conseguinte, muitos sentem que a abordagem “combinação” é aquela que permite manter o controlo da direção estratégica, ao estabelecer primeiro objetivos globais e só depois permitir aos gestores das unidades contribuírem com o seu *input* para uma orçamentação mais detalhada a nível departamental.

Collier e Gregory (1995b) não encontraram, no Reino Unido, evidência de utilização de abordagens de orçamentação puras, embora refiram a existência de exemplos de modos de preparação dos orçamentos classificáveis como *top-down*, iterativas e *bottom-up*. No entanto, a maioria dos casos segue um processo que envolve considerável interação entre a gestão na sede e o hotel. O processo de orçamentação principia com a elaboração de um orçamento inicial pelo hotel, que é em seguida discutido com a sede. Os orçamentos individuais dos hotéis são depois consolidados com os orçamentos da sede no tocante aos custos administrativos, marketing, formação e pessoal, para obter o orçamento do grupo.

Na Grécia, Makrigiannakis e Soteriades (2007) constataram que todos os hotéis preparavam orçamentos e utilizavam a abordagem *top-bottom*, apesar de ser exercida alguma influência a nível da gestão intermédia.

Ao contrário, em Portugal, Cruz (2007) observou que a cadeia internacional adotava a abordagem *bottom-up*. O processo tinha início nos hotéis individuais e nunca centralmente (a nível do departamento de Controlo de Gestão localizado na sede) pois, segundo o *controller*, são os diretores gerais de cada hotel que melhor conhecem as operações no terreno. Os orçamentos eram depois agrupados a níveis superiores até ao nível do país, e subsequentemente negociados com a empresa-mãe.

O referido estudo de Schmidgall *et al.* (1996) mostra ainda que, na Escandinávia, a abordagem *bottom-up* predomina nas cadeias hoteleiras (64%). No que respeita aos hotéis individuais, somente 34,5% dos hotéis individuais utilizam esta abordagem e cerca de 38% utilizam a abordagem *top-down*. Segundo os autores, os resultados sugerem que «nos hotéis escandinavos, a gestão de topo parece “ditar” mais do que parece estar a acontecer nos EUA» (idem:193). Schmidgall *et al.* (1996) admitem que a dimensão relativa das unidades hoteleiras escandinavas possa ser a principal razão para a preferência por esta abordagem.

#### *Coordenação e Participação no Processo Orçamental*

Este aspeto é focado nos estudos de Schmidgall *et al.* (1996) e de Schmidgall e DeFranco (1998). Ambos revelam que nos EUA a coordenação do processo de preparação do orçamento está, geralmente, a cargo do *controller*. Enquanto Schmidgall *et al.* (1996) constataram que em cerca de um quarto dos hotéis essa função estava a cargo do diretor geral, Schmidgall e DeFranco (1998) verificaram que em 5% dos hotéis este e o *controller* preparavam o orçamento em conjunto, e que noutros 12% o diretor geral coordenava o processo com os

vários chefes departamentais. Na Escandinávia, porém, na maioria dos casos (57,4%) é o diretor geral o coordenador, sendo apenas em um terço dos casos o *controller*. Isto significa que, de acordo com Schmidgall *et al.* (1996), os *controllers* nos hotéis escandinavos estão menos envolvidos na CG do que os seus colegas americanos. Em ambos os estudos verificou-se que, nos EUA, quem mais colabora com o *controller* na preparação dos orçamentos, fornecendo informação, são os chefes de departamento e o diretor geral.

Porém, Schmidgall *et al.* (1996) notaram diferenças significativas entre os hotéis americanos e escandinavos no tocante à informação fornecida por estes membros da equipa de gestão. Os autores concluem que o processo de preparação do orçamento é muito mais participativo nos hotéis americanos, um resultado que consideram surpreendente pelo facto de a gestão participativa ter origem na Escandinávia. Não obstante, admitem que esta descoberta pode dever-se à dimensão, já que os hotéis na Escandinávia são mais pequenos do que nos EUA.

#### *Antecedência com que se Iniciam os Orçamentos*

A duração do processo de desenvolvimento do orçamento é variável. Nos EUA, Schmidgall e Ninemeier (1987) verificaram que o período de tempo mais vulgar é cinco meses antes do início do novo ano fiscal. Num estudo posterior Schmidgall *et al.* (1996) observaram que mais de três quartos dos hotéis dos EUA e cerca de 70% dos hotéis da Escandinávia iniciam o processo com uma antecedência de três a cinco meses. Embora Schmidgall e Ninemeier (1987) não tenham encontrado uma relação entre o volume de vendas e a duração do processo, sublinharam que o número de níveis do grupo/cadeia tinha um nítido efeito sobre a duração do calendário orçamental. Quanto maior o seu número, maior a duração.

Em Espanha, Planas (2004) constatou que as cadeias internacionais iniciam o processo com maior antecedência (80% no terceiro trimestre do exercício anterior). Três quartos das grandes cadeias espanholas realizam o processo no princípio do quarto trimestre; somente 25% o fazem no terceiro trimestre. As cadeias espanholas mais pequenas seguem um processo de elaboração mais tardio; 12% chegam a elaborar os orçamentos no mês de Dezembro e 25% já iniciado o próprio exercício.

### *Orçamentação de Base Zero*

A utilização de orçamentos de base zero na indústria hoteleira não é a regra. No Reino Unido, Jones (1998) constatou que 52% da amostra utiliza este método de orçamentação; anos depois, Jones (2006) observou que a maioria (58,1%) não a utiliza. Enquanto no primeiro estudo somente 39% das organizações utilizavam a técnica para novos hotéis, projetos ou ideias, isto é, onde não existiam dados históricos, no segundo, a maioria encarava-a como uma ferramenta a ser utilizada somente em tais circunstâncias. A justificativa apontada foi a de que não compensa o tempo adicional envolvido. Aqueles que utilizam orçamentação de base zero, segundo Jones (2006) consideram-na mais valiosa na orçamentação de custos do que na de receitas. A sua impressão é a de que ela permite uma cuidadosa revisão dos custos e que é uma abordagem pró-ativa. As organizações inquiridas encaram os dados do ano anterior combinados com avaliações internas o melhor ponto de partida para a orçamentação das receitas.

Na JV estudada por Cruz (2007), a orçamentação de base zero cedeu lugar a partir de 2004 à orçamentação incremental. Um procedimento no qual, segundo a autora (idem:30), “os objetivos orçamentais anuais se baseiam nos valores do ano anterior e em que se redigem planos de ação para justificar as diferenças em face do desempenho do ano anterior (após se efetuarem ajustamentos para eventos extraordinários)”.

Na Grécia, Makrigiannakis e Soteriades (2007:60) reconhecem que os hotéis “fazem suficiente uso de dados históricos para o cálculo dos custos”. Mais de metade (60%) elabora orçamentos de base zero, sendo estes utilizados com mais frequência para calcular os custos dos departamentos operacionais do que os dos departamentos de apoio.

Nos hotéis americanos e escandinavos, Schmidgall *et al.* (1996) observaram que a técnica era utilizada por 42% dos primeiros e apenas 7% dos segundos, embora não tenham explorado por que motivo a orçamentação de base zero é adotada em muito menor grau pelos hotéis escandinavos. A principal aplicação pelos hoteleiros americanos é, de acordo com os autores, nos departamentos de serviços (administração, vendas, contabilidade e manutenção), embora muitos respondentes tenham sinalizado a utilização em todos os departamentos dos seus hotéis. Estes resultados contrariam os de Makrigiannakis e Soteriades (2007), que constataram uma utilização mais frequente da técnica em departamentos operacionais.

Em Espanha, Planas (2004) verificou que os orçamentos de base zero não eram praticamente usados.

### *Orçamentos Flexíveis*

Neste aspeto, os resultados das investigações divergem. Por exemplo, Collier e Gregory (1995b) verificaram que nenhuma das organizações hoteleiras do Reino Unido estudadas elaborava orçamentos flexíveis. Os autores apontam como razões para tal o reduzido custo marginal em todas as linhas de negócio, a elevada proporção dos custos fixos na indústria hoteleira e a convicção de que as receitas são a prioridade. Na sua opinião, este resultado é consistente com Fitzgerald *et al.* (1990), que observaram que, embora fletir o orçamento para o atual número de clientes fosse desejável, a elevada base de custos fixos mitiga as vantagens de ajustar o orçamento.

A baixa taxa de utilização de orçamentos flexíveis também foi constatada por Jones (1998, 2006): apenas 16% e 22,6%, respetivamente, das organizações inquiridas utilizavam a técnica. Contudo, as que não a utilizavam regularmente, reconheciam-lhe utilidade em circunstâncias excecionais, como é o caso do 11 de Setembro (Jones, 2006). Corroborando a opinião de Collier e Gregory (1995b), a autora sublinha que provavelmente haverá pouco a ganhar com a orçamentação flexível na indústria hoteleira dada a elevada base de custos fixos e acrescenta que a técnica terá maior utilidade em situações de custos variáveis elevados. Segundo Jones (2006), este fator, conjugado com o elevado custo de elaboração de um orçamento flexível leva as organizações a acreditar que esta não é uma ferramenta eficaz.

Contrariamente à prática do Reino Unido, na Grécia, de acordo com Makrigiannakis e Soteriades (2007), a regra é a adoção de orçamentos flexíveis. Os autores apontam como justificação a sazonalidade, que obriga os hotéis a elaborarem orçamentos muitos meses antes de o retomar das operações, que ocorre geralmente em Abril. Sublinham ainda que um orçamento *standard* com um distanciamento de quatro meses das primeiras chegadas não é uma ferramenta fiável. Não obstante, um estudo posterior de Pavlatos e Paggios (2009b) revela que a técnica é utilizada apenas por 15% dos hotéis.

### *Revisão do Orçamento*

A revisão dos orçamentos é um aspeto da orçamentação focado na maioria das investigações. O procedimento justifica-se porque os orçamentos são elaborados com alguns meses de

antecedência e o contexto operacional é dinâmico; logo, existem diversos fatores que poderão ter impacto no orçamento e “forçar” a sua revisão (Schmidgall *et al.*, 1996).

A este respeito, os resultados dos estudos de Schmidgall e Ninemeier (1987) e de Schmidgall *et al.* (1996) nos EUA não divergem. Ambos revelam que 70% dos hotéis americanos revêm os seus orçamentos. Em relação à Escandinávia, Schmidgall *et al.* (1996) notaram que este procedimento é menos adotado: apenas 44% dos hotéis assim procedem. Segundo os autores, o processo de revisão começa em menos de três meses após o início do período orçamentado para quase 62% dos hotéis americanos e para um terço dos escandinavos. Os autores verificaram ainda que, na Escandinávia, os orçamentos são revistos a um nível relativamente superior comparativamente aos EUA, uma vez que tal tarefa era feita a nível *corporate* em 28% destes, mas apenas em 3,5% dos hotéis americanos, onde este procedimento tem lugar essencialmente ao nível do hotel. Em relação à frequência de revisão nos hotéis localizados em ambas as zonas geográficas, os autores assinalam diferenças significativas. Nos EUA, 68% dos orçamentos operacionais são revistos mensalmente em oposição a apenas 16% na Escandinávia, onde prevalece a revisão trimestral (24%). No estudo de 1987, Schmidgall e Ninemeier também notaram que a maioria dos *reforecasts* é feita numa base mensal ou trimestral sendo depois o orçamento revisto para o resto do ano fiscal. Porém, no estudo de 1998, Schmidgall e DeFranco observaram que apenas um em cada quatro respondentes revê o orçamento durante o ano, embora a frequência de alteração mais comum seja a mensal (40%).

No Reino Unido, Jones (2006) verificou que metade das organizações inquiridas revia o orçamento (através de *reforecasts*), tendo constatado que mesmo nestas circunstâncias o orçamento original continuava a ser usado na medição do desempenho.

Na Grécia, a maioria dos hotéis no estudo de Makrigiannakis e Soteriades (2007) afirmou rever os orçamentos durante o ano, essencialmente com duas finalidades: efetuar previsões (*forecasts*) e avaliar o desempenho.

Conclui-se que, apesar dos orçamentos serem umas das técnicas de CG mais utilizadas e analisadas em diversas vertentes, em Portugal a sua aplicação ao setor é ainda uma matéria por investigar.

## 3.4 Medição do Desempenho

### 3.4.1 Conceito

A medição do desempenho é uma componente essencial do sistema de controlo de gestão. (Neely *et al.*, 1995:80) definem medição do desempenho como sendo “... o processo de quantificar a ação, em que medição é o processo de quantificação e a ação conduz ao desempenho”. O nível de desempenho de uma empresa é função da eficiência e da eficácia das ações que empreende. Medir pressupõe a existência de indicadores ou métricas (Pinto, 2007); logo, “um sistema de medição do desempenho consiste num conjunto de métricas usadas para quantificar tanto a eficiência como a eficácia das ações” (Neely *et al.*, 1995:81).

Diversos autores reconhecem que o desenvolvimento e a seleção de métricas de desempenho adequadas é um dos maiores desafios que se colocam às organizações hoteleiras (Phillips, 1999; Potter e Schmidgall, 1999; Haktanir, 2006). Potter e Schmidgall (1999) sublinham que os indicadores de desempenho auxiliam as organizações a definir e a implementar a estratégia. São também parte integrante da prática corrente da gestão baseada no valor, com ênfase na criação de valor para o acionista. Constituem ainda uma componente importante da gestão de recursos humanos. Por fim, a conceção e a seleção de sistemas de medição do desempenho estão ligadas à avaliação e aos sistemas de recompensa dos gestores. Mia e Patiar (2001) sublinham que, num hotel, um sistema de avaliação do desempenho proporciona aos gestores *feedback* sobre a implementação dos planos e a coordenação das atividades; um esquema de avaliação adequado pode proporcionar informação preciosa para avaliar o desempenho dos vários centros de custos, centros de resultados e gestores.

Não obstante a importância dos sistemas de medição do desempenho para as organizações, “é surpreendente o pouco que se sabe sobre que indicadores devem ser usados e como devem ser combinados para proporcionar os efeitos desejados (Potter e Schmidgall, 1999:393).

### 3.4.2 Indicadores Financeiros *versus* Indicadores não Financeiros

Os estudos sobre medição do desempenho tendem a classificar os indicadores em dois grupos: financeiros e não financeiros. Os primeiros baseiam-se essencialmente na informação gerada pelo sistema contabilístico e dão a conhecer os resultados de ações passadas. Os indicadores não financeiros, por seu turno, refletem o desempenho financeiro futuro. O resultado operacional, a rentabilidade do investimento (ROI), o resultado por ação (*Earnings per Share*-EPS) e o resultado residual são exemplos de indicadores financeiros. Como exemplos de indicadores não financeiros têm-se os relacionados com a qualidade do produto/serviço, a satisfação do cliente, a flexibilidade, a quota de mercado e a inovação.

A informação respeitante aos resultados das operações tem vindo a ser proporcionada basicamente por indicadores financeiros, assentes essencialmente na comparação dos resultados reais com os orçamentados (Phillips, 1999; Haktanir e Harris, 2005; Haktanir, 2006). Existe mesmo evidência de que, em muitos países, estes assumem especial relevância (Haktanir, 2006). Mas, na era atual, as empresas necessitam de sistemas de medição do desempenho que lhe permitam lidar com o novo ambiente concorrencial, clientes e práticas de gestão mais sofisticados, globalização acelerada e diferenciação de produtos (Atkinson e Brown, 2001). Estes sistemas, segundo Haktanir (2006), devem incluir indicadores que sejam flexíveis, diretamente relacionados com a estratégia, não financeiros, facilmente perceptíveis e que reajam prontamente à situação de produção diária.

Os indicadores de desempenho tradicionais, que têm como ponto central o desempenho financeiro e são dominados pelas exigências dos investidores no tocante ao retorno sobre os investimentos, já não satisfazem adequadamente as necessidades da gestão (Kaplan e Norton, 1992; Brown e McDonnell, 1995; Evans, 2005; Atkinson, 2006; Mortal, 2007). A falta de exatidão e neutralidade, a ênfase no curto prazo – sacrificando frequentemente questões estratégicas - a uni-dimensionalidade, o foco no passado, a incapacidade de refletir atividades contemporâneas geradoras de valor e uma total falta de equilíbrio são limitações que lhes são apontadas (Eccles, 1991; Kaplan e Norton, 1992; Brown e McDonnell, 1995; Atkinson e Brown, 2001; Evans, 2005).

Tal não significa que os indicadores baseados nos números da contabilidade não se mantenham válidos, necessitam é de ser associados a outros fatores que também contribuem para os resultados e que podem eles próprios ser medidas potenciais do sucesso da gestão (Phillips, 1999; Denton e White, 2000; Banker *et al.*, 2005, Atkinson, 2006; Haktanir, 2006).

Como salienta Atkinson (2006), isto é tanto mais verdade quanto se sabe que o lucro possui fraquezas enquanto indicador de desempenho e que medidas como a satisfação do cliente e a quota de mercado são indutores da rendibilidade, por outras palavras são indicadores indutores (*lead indicators*) (i.e. evidenciam a forma como o mercado reage às políticas da empresa), enquanto o lucro é um indicador de resultados (*lag indicator*).

Como “métricas fracas podem prejudicar a competitividade e o desempenho financeiro”, (Phillips, 1999:171), não surpreende que nos últimos anos os executivos de uma grande variedade de indústrias tenham começado a repensar os sistemas de medição do desempenho (Eccles, 1991). Entre os instrumentos de medição do desempenho que emergiram em anos recentes incluem-se os seguintes: “Fatores críticos de sucesso (FCS)”, “Resultados e determinantes”, “*Balanced Scorecard*”, “Pirâmide do desempenho”, “Gestão de custos estratégica”, “*Benchmarking*” e “*Six Sigma*”. Os modelos “Pirâmide do desempenho” e “Resultados e determinantes” aplicam-se a indústrias específicas, respetivamente a fabril e a de serviços; no entanto, apesar deste último ter sido talhado para o setor dos serviços, mais especificamente do Reino Unido, não existem evidências de que quaisquer empresas hoteleiras o tenham adotado (Atkinson, 2006). Quanto à abordagem “FCS”, que proporciona uma base para determinar indicadores de desempenho com respeito aos objetivos da gestão, existem alguns estudos que a relacionam com a indústria hoteleira (Geller, 1985; Jones, 1995; Brotherton e Shaw, 1996). O mesmo sucede com o BSC (*vd.* ponto seguinte).

### **3.4.3 A Medição do Desempenho no Setor Hoteleiro**

A adaptação ou o desenvolvimento de sistemas de medição do desempenho específicos para certas indústrias assenta no reconhecimento de que as características da indústria e o contexto do negócio têm um papel fundamental na escolha do sistema de medição do desempenho adequado (Haktanir e Harris, 2005). Harris e Mongiello (2001) admitem que, apesar dos indicadores do desempenho terem um importante papel na monitorização das realizações passadas e de proporcionarem a base para decisões de planeamento e controlo, se não estiverem relacionados com o tipo de negócio particular em análise, o processo de medição do desempenho sairá debilitado. Alguns autores defendem que os sistemas de medição do desempenho dos hotéis devem incluir indicadores que reflitam a sua orientação para o mercado e que tenham em consideração a natureza distinta e a diversidade de atividades

envolvidas na prestação dos serviços hoteleiros, que combinam elementos de puro serviço com funções comerciais e industriais (Atkinson e Brown, 2001; Harris e Mongiello, 2001).

Atendendo a que o desempenho pode ser avaliado em termos de realização das expectativas dos *stakeholders* (Phillips, 1999), há que ponderar as diferentes exigências e o potencial conflito entre os diferentes grupos com interesses na empresa (Phillips, 1999; Haktanir e Harris, 2005). Como explica Phillips (1999), os clientes requerem um serviço hoteleiro (quarto) por um preço baixo e com elevada qualidade, o que em última análise conduz a lucros e pagamento de dividendos aos acionistas mais baixos. É provável que surjam conflitos entre o pessoal, os clientes e os acionistas. Sendo o elemento pessoal uma parte importante no processo de entrega do serviço hoteleiro é necessário ter em atenção que empregados com baixo moral e mal pagos não satisfarão as expectativas dos clientes quanto ao serviço. Ordenados e salários mais elevados, por seu turno, aumentam os custos e diminuem os lucros. O ideal seria encontrar o equilíbrio entre os diferentes grupos. Além disso, o crescente reconhecimento na indústria hoteleira da importância e do valor das pessoas coloca em evidência a necessidade de melhor informação em áreas como a satisfação do pessoal e dos clientes (Atkinson e Brown, 2001).

Com o desenvolvimento das viagens internacionais e o conseqüente acréscimo da procura nos negócios hoteleiros, a medição do desempenho adquiriu na indústria hoteleira uma importância primordial como ferramenta para uma tomada de decisão eficaz (Haktanir, 2006). Não obstante, esta temática ainda está pouco documentada na literatura de gestão hoteleira (Phillips, 1999; Haktanir e Harris, 2005). Acresce que a atenção dos investigadores tem sido primordialmente direcionada para os grupos hoteleiros. Segundo Haktanir (2006), os hotéis detidos e geridos de forma independente têm sido particularmente ignorados na literatura de controlo de gestão e de medição do desempenho, apesar de serem um traço distintivo da indústria hoteleira de muitos países.

Apesar do que foi referido, reconhece-se que, nos últimos anos, com a transição de uma concorrência local e doméstica para um mercado “global”, os grupos hoteleiros internacionais passaram a dedicar uma atenção crescente à medição do desempenho (Harris e Mongiello, 2001; Evans, 2005). Potter e Schmidgall (1999) referem que a indústria hoteleira foi uma das primeiras indústrias a rastrear indicadores não financeiros relacionados com os clientes e a incorporá-los nos planos de recompensa dos seus executivos. No mesmo sentido, Banker *et al.* (2005) sublinham que as organizações hoteleiras foram céleres a adotar a ideia de

monitorizar e relatar indicadores de desempenho não financeiros, conscientes de que ao rastreamos estes indicadores, que refletem o desempenho financeiro futuro, obteriam benefícios adicionais, sobretudo a longo prazo.

No entanto, apesar dos indicadores não financeiros serem tidos em consideração nas empresas hoteleiras, é grande a dependência dos indicadores financeiros, o que pode conduzir a uma falta de balanço e foco estratégico (Haktanir, 2006). Esta autora (idem:8) afirma que “existe um considerável grau de consenso entre os gestores das organizações hoteleiras e os académicos de que o processo de controlo orçamental é uma das ferramentas de gestão e controlo mais valorizadas nas empresas hoteleiras. Os rácios, que facilitam o *benchmarking*, são as métricas mais usadas para monitorizar e controlar as operações”.

Phillips (1999) sustenta que os sistemas de medição do desempenho dos hotéis se centram exclusivamente no relato financeiro e no controlo. Para o autor, existe a consciência de que os indicadores de desempenho hoteleiro são inapropriados, mais não seja porque se centram em indicadores quantitativos, desempenho de curto prazo, eficiência ao invés de eficácia e análises internas em vez de externas. Brown e McDonnell (1995), por seu turno, apontam três pontos fracos aos sistemas de medição do desempenho nas organizações hoteleiras, dois deles com origem em limitações dos sistemas de informação para gestão<sup>40</sup>. Primeiro, os sistemas de informação hoteleiros raramente são planeados e delineados tendo em consideração as necessidades dos gestores. Além disso, ignoram múltiplas dimensões do desempenho, exacerbando taxas de ocupação, indicadores de resultado e rentabilidade dos investimentos, que transmitem sinais errados e não apoiam adequadamente as necessidades das organizações. Segundo: esses mesmos sistemas são incapazes de lidar adequadamente com aspetos ligados aos recursos humanos e ao marketing, apesar do aparente elevado grau de interesse dos gestores hoteleiros por essas matérias. Terceiro: os indicadores de desempenho não são talhados para satisfazer características particulares dos grupos hoteleiros, como idade, posição de mercado, estilo de gestão e estratégia competitiva e nem sempre acompanham as mudanças observadas na organização.

Concluindo, admite-se que os gestores hoteleiros não estejam a receber a informação que necessitam para suportar as atividades de planeamento, tomada de decisão e controlo e que as métricas utilizadas não representem um equilíbrio apropriado ou eficaz relativamente à circunstâncias e características particulares do setor (Brown e McDonnell, 1995; Atkinson e

---

<sup>40</sup> Esta questão já havia sido apontada por Geller (1985) num estudo aplicado ao mercado hoteleiro dos EUA.

Brown, 2001). Receia-se que os gestores estejam a basear as suas decisões apenas em indicadores financeiros (Brown e McDonnel, 1995, Atkinson e Brown, 2001). Isto apesar de, como sublinham Harris e Mongiello (2001), a indústria ser “orientada para o mercado”, exigindo uma maior atenção às atividades relacionadas com os clientes; e de mão-de-obra intensiva, o que sugere uma ênfase nos indicadores operacionais e de recursos humanos.

Mas apesar do que foi dito, pouco se sabe sobre a relação entre a implementação de um sistema que contemple indicadores não financeiros e o desempenho financeiro futuro. Banker *et al.* (2005) investigaram tal relação num conjunto de hotéis dos Estados Unidos gerido por uma cadeia internacional, concluindo que melhorias em indicadores não financeiros, como a satisfação do cliente, originam de facto aumentos nas receitas e no lucro. Todavia, estão mais associadas aos resultados a longo prazo do que ao desempenho financeiro imediato, decorrendo, em média, seis meses entre o momento da medição da satisfação do cliente e o desempenho financeiro daí resultante.

#### **3.4.4 Estudos Empíricos**

Geller (1985), num estudo que investiga os FCS na indústria hoteleira, identifica os indicadores de desempenho mais utilizados, constatando que a maioria incide sobre aspetos não financeiros/não quantitativos. O autor identificou ainda um conjunto de objetivos comuns à maioria das empresas, surgindo na primeira posição a rendibilidade do investimento. Mas quando se concentrou nos FCS, ou seja no que a empresa deve fazer para atingir tais objetivos, constatou que primeiro vinha a atitude dos empregados e depois a satisfação dos clientes, considerados vitais para o sucesso das organizações.

O estudo de Collier e Gregory (1995b), realizado também no Reino Unido, mostra que nos seis grupos hoteleiros a medição do desempenho financeiro se centra na comparação dos valores reais e orçamentados. No entanto, estas empresas também medem ativamente o desempenho em três áreas consideradas fulcrais neste tipo de negócio e em que o desempenho não pode ser medido em termos financeiros: competitividade, qualidade do serviço e utilização de recursos. Os autores destacam os seguintes indicadores de “utilização de recursos”: taxa de ocupação, receita média por quarto, número de dormidas e gasto médio adicional por cliente. A qualidade é mensurada através de questionários à satisfação do cliente, visitas por parte da sede e “clientes mistério”. O estudo conclui ainda que dois terços

das empresas têm sistemas de recompensa e que estes se baseiam igualmente nos resultados orçamentados *versus* reais.

Ainda no Reino Unido, Atkinson e Brown (2001), concluíram que os operadores hoteleiros monitorizam, quase exclusivamente, as dimensões financeiras do desempenho, sobretudo indicadores de resultados, negligenciando dimensões não financeiras ou determinantes do desempenho como a inovação e a flexibilidade, apesar de uma parte da indústria colocar a ênfase em dimensões como a qualidade do serviço e a satisfação do cliente. As razões apontadas para a falta de interesse da gestão pelas dimensões não financeiras foram a dificuldade e o custo da obtenção de dados e fatores tecnológicos. O estudo conclui ainda que, no Reino Unido, é reduzido o grau de adoção das novas abordagens de medição do desempenho.

O estudo de Evans (2005), sobre o mercado hoteleiro de três e quatro estrelas do Nordeste de Inglaterra, revela, contrariamente aos resultados de Atkinson e Brown (2001), que os hotéis recorrem a uma grande variedade de indicadores de desempenho e que mais de 70% fazem um elevado uso de indicadores de desempenho que integram as quatro categorias identificadas por Kaplan e Norton na sua abordagem BSC (vd. ponto seguinte). A autora sugere ainda que parecem existir indícios de uma relação, embora não testada estatisticamente, entre o nível de atividade relacionado com a medição do desempenho e tanto a dimensão do hotel como o facto de ser independente. Segundo a mesma (Evans, 2005), os grandes hotéis e as cadeias hoteleiras parecem medir de forma mais ativa o seu desempenho de modo formal, utilizando uma diversidade de variáveis.

Na Grécia, Makrigiannakis e Soteriades (2007) revelam que os hotéis não recorrem exclusivamente a indicadores financeiros. A medição do desempenho financeiro é feita através da monitorização frequente dos orçamentos, dos volumes de vendas e dos custos. Adicionalmente avaliam, com maior frequência, a utilização de recursos através de indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto e receita por cliente e por visitante. A satisfação do cliente, a qualidade e a lealdade do cliente são igualmente medidas nestes hotéis com alguma regularidade. Os esquemas de incentivo (bónus) dos gestores estão ligados a *standards* de qualidade, sendo moderado o recurso a *standards* financeiros. Os resultados revelam ainda que os FCS são monitorizados a um nível elevado. Embora os autores concluam que nos hotéis gregos as práticas de *benchmarking* são raramente

empregues, assinalam que a maioria utiliza esta técnica em relação ao líder da indústria e à média da categoria.

O estudo de Pavlatos e Paggios (2009b) confirma a importância, nos hotéis gregos, dos indicadores financeiros e não financeiros. Entre as técnicas de avaliação do desempenho com adoção elevada destacam-se os indicadores de rentabilidade (100%), os indicadores não financeiros relacionados com os clientes (63,5%), com as inovações (47,1%) e com os empregados (45,9%). As técnicas ROI, resultado residual, EVA e rentabilidade das vendas registam taxas de adoção médias. Os autores também observaram que o *benchmarking* é pouco utilizado.

Em Portugal, Cruz (2007) constatou que as atividades de medição do desempenho e controlo da JV *Hotelco* se baseiam essencialmente na comparação dos resultados financeiros “orçamentados e reais” e “ano a ano”. O sistema de controlo orçamental baseado na contabilidade é completado com *benchmarking* interno e externo. O primeiro compreende a monitorização em cada hotel de um conjunto de indicadores do desempenho baseados na receita denominados “estatísticas operacionais”, bem como da estrutura de custos do hotel. O *benchmarking* externo é feito com recurso a estatísticas do setor produzidas por entidades como a AHP ou o INE, que permitem a comparação dos dados de cada hotel da JV com o mercado hoteleiro e com grupos de hotéis concorrentes, tendo por base três variáveis relacionadas com a receita: taxa de ocupação, preço médio por quarto e REVPAR.

Em Portugal, Nunes (2009) observou que a totalidade dos hotéis de cinco estrelas inquiridos utilizava habitualmente medidas de qualidade e quase metade recorria a medidas de desempenho não financeiras. Segundo a autora, os resultados estão em consonância com a preocupação dos gestores em garantir a qualidade, pois tratando-se de um serviço, o controlo de qualidade é mais difícil de assegurar.

Finalmente, a investigação de Harris e Mongiello (2001) sobre unidades hoteleiras da Europa pertencentes a seis cadeias hoteleiras globais<sup>41</sup>, revela algum equilíbrio na utilização de indicadores financeiros e não financeiros (relacionados com o cliente) pelos diretores gerais na tomada de decisão. Porém, algumas cadeias apresentam um desequilíbrio, colocando maior ênfase nos aspetos financeiros e outras nos indicadores associados aos clientes. Porém, para os autores, a evidência mais surpreendente, é que, mesmo nos casos em que os indicadores financeiros são mais utilizados, não são tão proeminentes que dominem o comportamento dos

---

<sup>41</sup> Mais especificamente Regal, Radisson SAS, De Vere, Hilton, Sheraton e Star.

diretores, pois estes têm a consciência de que o negócio é muito sensível ao ambiente externo e consideram o *feedback* e o investimento nas pessoas elementos importantes do negócio. Deste modo, quando os resultados dos indicadores estão abaixo das expectativas dos diretores gerais, e estes querem melhorar o desempenho empresarial, atuam inicialmente sobre os recursos humanos, depois sobre o marketing e finalmente sobre as operações.

Makrigiannakis e Soteriades (2007:55) sugerem que o resultado desta investigação pode ser um indício de que os principais *players* mundiais já tenham ajustado as práticas de gestão às teorias modernas, o que não pode ser dito relativamente aos pequenos hotéis (locais).

### **3.4.5 O *Balanced Scorecard* (BSC)**

Neste ponto dá-se ênfase ao *Balanced Scorecard* (BSC), já que este, além de recente, é, não só a técnica de medição do desempenho mais conhecida e mais utilizada (Atkinson, 2006), como também a que maior aceitação tem tido, principalmente nos EUA (Evans, 2005). A existência de evidências de que pode ser aplicado com sucesso na indústria hoteleira justifica que se lhe dedique um ponto à parte.

#### **3.4.5.1 Conceito e Perspetivas do *Balanced Scorecard***

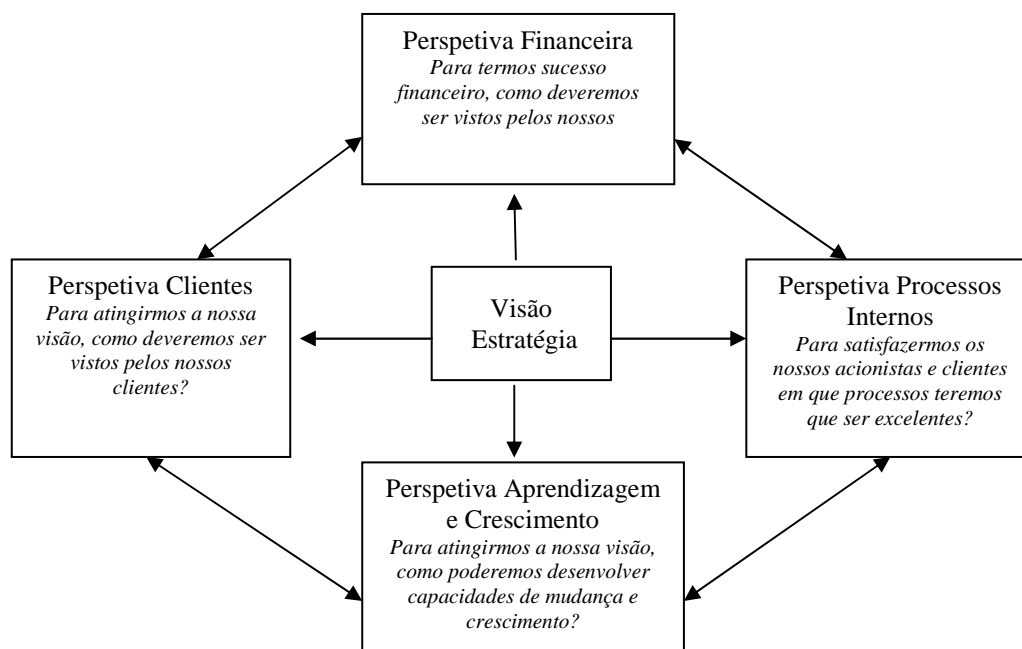
O BSC foi desenvolvido no princípio da década de noventa por Robert Kaplan e por David Norton após reconhecimento de que os indicadores financeiros, por si só, não eram susceptíveis de capturar, na íntegra, a complexidade do desempenho organizacional. A designação de *Balanced Scorecard* justifica-se por “equilibrar” o uso de indicadores financeiros e não financeiros para medir o desempenho. Esta técnica encontra-se documentada em vários artigos, o primeiro dos quais datado de 1992 (Kaplan e Norton, 1992). Embora tenha sido inicialmente promovido como um sistema de medição do desempenho, a prática veio revelar que tinha capacidade para gerir e comunicar a estratégia (1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> fases de evolução) e, mais recentemente, para gerir a mudança (3.<sup>a</sup> fase de evolução). Acredita-se que tenha muitas semelhanças com o *Tableau de Bord* ou “painel de instrumentos”, um conceito que existe há mais de 50 anos.

O BSC, que pode ser aplicado a diferentes níveis (da organização como um todo, unidade de negócio estratégica, unidades operacionais individuais ou até indivíduos), tem como objetivo

traduzir a visão e a estratégia da organização em objetivos e indicadores relacionados de desempenho, que podem ser monitorizados ao longo do tempo e que mostram se a estratégia delineada está, ou não, a ser executada satisfatoriamente (Eldenburg e Wolcott, 2005; Mortal, 2007). Deste modo, a missão e a estratégia funcionam como *drivers* dos diversos indicadores do BSC, o que significa que deve existir uma relação de causa-efeito entre os indicadores de desempenho e a visão e a estratégia da empresa (Doran *et al.*, 2002; Mortal, 2007).

O BSC mede o desempenho através de quatro perspetivas (Figura 3.4): (1) financeira, (2) clientes, (3) processos internos e (4) aprendizagem e crescimento (Kaplan e Norton, 1996).

**Figura 3.4 – Perspetivas do *Balanced Scorecard***



Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (1996:76).

O BSC completa os indicadores financeiros com avaliação sobre os clientes, processos internos e capacidades de aprendizagem e crescimento, com base nas pessoas, na estratégia e nos procedimentos organizacionais (Mortal, 2007). Focando-se nas quatro perspetivas, os gestores podem articular a sua visão, estratégia e objetivos antes de os traduzir em indicadores, metas e iniciativas específicas (Atkinson, 2006:52).

A *perspetiva financeira* centra-se nos interesses dos acionistas. Os indicadores financeiros estão geralmente associados à rentabilidade, ao crescimento e à criação de valor para o acionista (Kaplan e Norton, 1992). Indicam se a estratégia implementada pela empresa teve o sucesso esperado (Mortal, 2007).

*A perspectiva clientes* visa criar valor para os clientes através da satisfação das suas necessidades. Pressupõe que a empresa tenha conhecimento das variáveis que os clientes valorizam e que se agrupam, de forma genérica, em quatro categorias: prazo de entrega, qualidade, desempenho e serviço, e custo (Kaplan e Norton, 1992). Estes indicadores permitem à gestão avaliar se está a disponibilizar os serviços certos aos clientes certos e a contribuir para o sucesso da empresa (Doran *et al.*, 2002). Sendo o setor hoteleiro “orientado para o mercado”, esta é uma área que deve acolher especial atenção dos gestores.

*A perspectiva processos internos* procura melhorar os processos que conduzem ao aumento da satisfação do cliente e aperfeiçoar a eficiência das operações, melhorando assim os resultados financeiros (Eldenburg e Wolcott, 2005). Esta perspectiva pode ser analisada utilizando a abordagem da cadeia de valor. Inicia-se com a identificação das necessidades dos clientes, ao que se segue a conceção e produção de produtos e serviços que satisfaçam essas necessidades, depois a distribuição dos produtos ou serviços, e finaliza com a resolução de questões que ocorram após a venda (Doran *et al.*, 2002, Eldenburg e Wolcott, 2005). O modelo de cadeia do valor é composto, assim, por três processos internos principais: de inovação, operacional e de serviços pós-venda.

*Perspectiva aprendizagem e crescimento* - visa dotar a organização de infra-estruturas para o seu sucesso futuro, através da descoberta de novas e melhores estratégias. Procura também melhorar a satisfação do cliente e os processos internos, assegurar que os empregados têm conhecimentos suficientes e verificar se os processos internos sustentam as estratégias existentes (Eldenburg e Wolcott, 2005). Esta perspectiva e a anterior estão ligadas, já que o foco nos processos internos possibilita a identificação de oportunidades para aumentar as capacidades dos empregados, melhorar sistemas de informação e procedimentos operacionais. Para que estas sejam aproveitadas, a organização deve investir na formação e requalificação dos trabalhadores, no desenvolvimento de tecnologias e sistemas de informação, bem como no alinhamento de procedimentos e rotinas da empresa.

Na Tabela 3.7 apresentam-se, para cada uma das perspetivas analisadas, exemplos de indicadores que poderão ser utilizados num contexto hoteleiro.

**Tabela 3.7 – Exemplos de Indicadores do Desempenho no Setor Hoteleiro**

Perspetiva	Indicadores
Financeira	<ul style="list-style-type: none"><li>• REVPAR<sup>42</sup> de quartos</li><li>• REVPAR Index</li><li>• Resultado operacional</li><li>• Margem operacional (GOP)</li><li>• <i>Mix</i> das vendas</li><li>• Eficiência da tarifa de balcão</li><li>• Resultado residual.</li></ul>
Clientes	<ul style="list-style-type: none"><li>• Índice de satisfação</li><li>• Índice de retenção</li><li>• Índice de fidelização,</li><li>• Captação de novos clientes</li><li>• Segmentação do mercado</li><li>• Quota de mercado</li><li>• Rendibilidade dos clientes</li><li>• Avaliações de clientes mistério</li></ul>
Processos internos	<ul style="list-style-type: none"><li>• Produtividade dos trabalhadores</li><li>• Erros de serviço e taxa de insucesso</li><li>• Reconhecimento da marca</li><li>• Conservação de ativos físicos</li><li>• Práticas de contabilidade e controlo interno</li><li>• Tempo exigido para completar processos chave (como <i>check in</i>, pedidos de manutenção, serviço de pequeno almoço)</li><li>• Vendas cruzadas</li><li>• Qualidade da quota de mercado e rendibilidade por segmento</li></ul>
<i>Aprendizagem e crescimento</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Crescimento pessoal dos trabalhadores</li><li>• Níveis de promoção interna,</li><li>• Satisfação dos trabalhadores</li><li>• Retenção dos trabalhadores,</li><li>• Horas de formação e tempo de ciclo,</li><li>• Participação na comunidade e conhecimento demonstrado pelos diretores gerais</li><li>• Investimento em tecnologias de informação</li><li>• Acesso a informação estratégica</li></ul>

Fonte: Denton e White (2000) e Doran *et al.* (2002).

É consensual que não existe um BSC universalmente válido; consoante o tipo de organização e a indústria em que esta se insere, poder-se-ão encontrar conjuntos diferentes de perspetivas. Harris e Mongiello (2001) sugerem que, no caso particular da indústria hoteleira, a perspetiva financeira seja complementada com as perspetivas “recursos humanos”, em substituição da perspetiva “aprendizagem e crescimento”, “operações” em alternativa à perspetiva “processos internos” e “*customer*”, que reúne as dimensões “cliente” e “relacionadas com o mercado”.

Independentemente das perspetivas adotadas para o BSC, a organização deve identificar, em relação a cada uma delas, os objetivos que pretende alcançar, as iniciativas necessárias para os

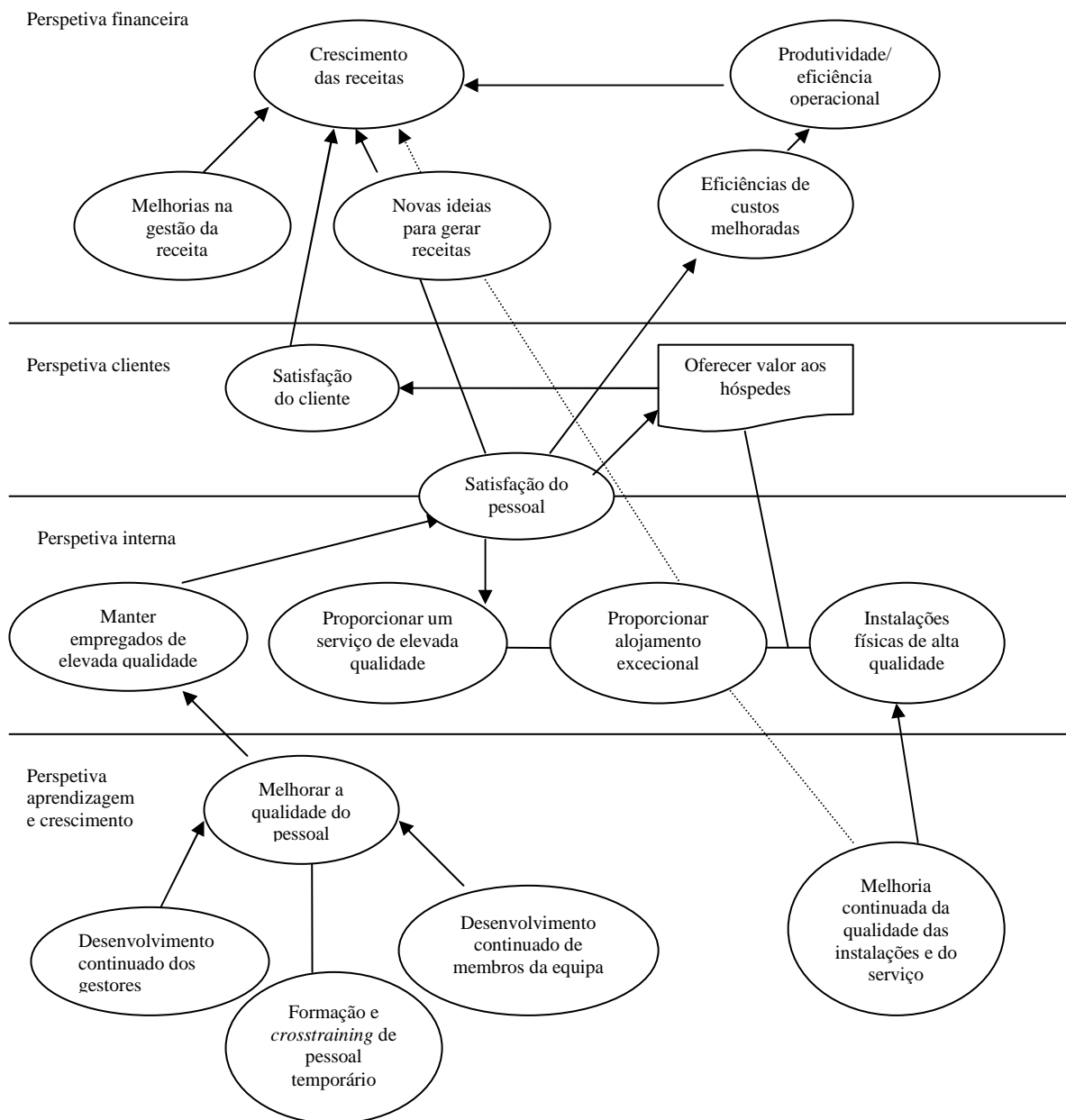
<sup>42</sup> *Revenue per available room* (Rendimento por quarto disponível).

atingir e indicadores para aferir o grau de alcance dos objetivos. Uma das características do BSC é que as perspectivas e os objetivos estejam ligados por uma relação de causa e efeito. Melhorias na perspectiva de aprendizagem e crescimento levam a melhorias nos processos internos que, por sua vez, conduzem a uma maior satisfação dos clientes e participação no mercado e, finalmente, a um desempenho financeiro superior (Mortal, 2007). A hipótese de que existe uma relação de causa e efeito é essencial pois permite que os indicadores em áreas não financeiras sejam usados para prever o desempenho financeiro futuro (Norreklit, 2000).

Na Figura 3.5 apresenta-se um exemplo de como, num estabelecimento hoteleiro, os objetivos e indicadores podem ser relacionados através dos vários componentes do BSC.

Sugere-se que o BSC terá maior utilidade para as organizações hoteleiras e para a sua gestão se refletir as suas circunstâncias e características operacionais específicas (Brown e McDonnell, 1995; Doran *et al.*, 2002; Pérez e Gallardo, 2004). Estas, de acordo com Pérez e Gallardo (2004:55), “... variarão em função do ambiente sócio-económico em que desenvolve a sua atividade, do segmento em que compete, da estratégia escolhida, da sua estrutura organizacional, etc.”. Dificilmente um único BSC poderá responder às diferentes necessidades informativas de todas as unidades organizacionais, pelo que serão necessários diferentes BSC para os distintos níveis da organização (Brown e McDonnell, 1995; Pérez e Gallardo, 2004).

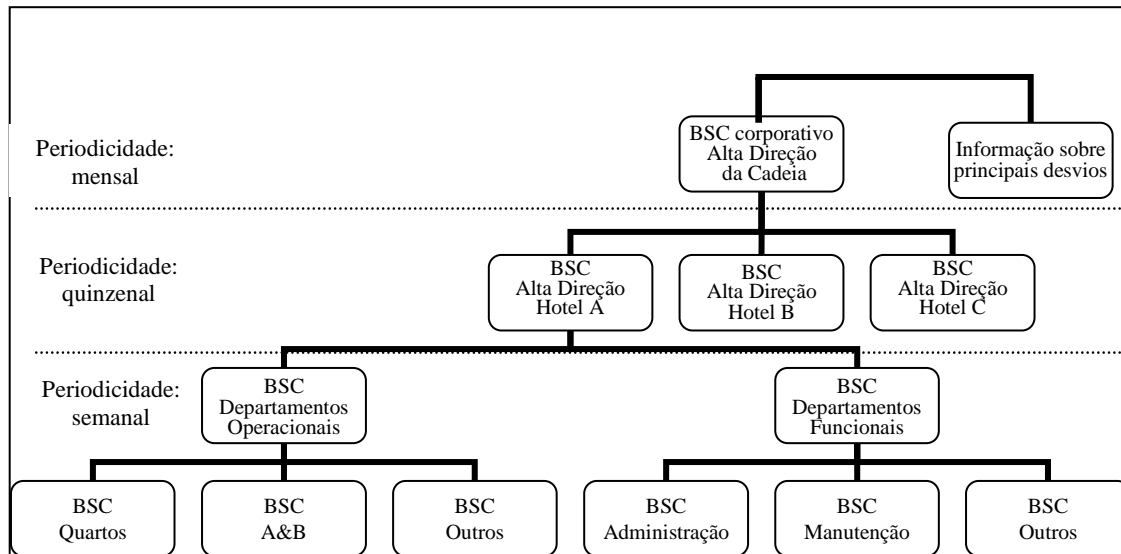
**Figura 3.5 – Ligações Causais entre os Componentes do *Balanced Scorecard***



Fonte: Doran *et al.* (2002:39).

Pérez e Gallardo (2004) elaboraram uma proposta de BSC para uma grande cadeia hoteleira (Figura 3.6), denominando-a de “Pirâmide de BSC”. Nesta, cada um dos documentos que a configuram são consequência de distintos extratos de informação provenientes dos BSC de unidades dependentes na estrutura hierárquica. Nos fluxos desde a cúspide até à base predomina a informação referente ao planeamento e em sentido inverso prevalece a informação necessária para o controlo.

**Figura 3.6 - Pirâmide de *Balanced Scorecard's* para uma Cadeia Hoteleira**



Fonte: Pérez e Gallardo (2004:68).

### 3.4.5.2 Análise crítica

As vantagens apontadas ao BSC são diversas, destacando-se as seguintes:

- Simplicidade, objetividade e clareza (Mortal, 2007). Não obstante, pode ser um processo lento e complexo (Evans, 2005).

Destaca-se como um sistema de indicadores da maior relevância pois considera, para além dos indicadores físicos convencionais, a crescente importância dos intangíveis (Mortal, 2007). Além disso, proporciona um equilíbrio entre indicadores externos e internos, revelando as possíveis “trocas” entre elas (Brown e McDonnell, 1995).

- Coloca a ênfase na visão e na estratégia, e não no controlo, dando às pessoas liberdade em relação aos comportamentos que devem ter e às iniciativas que devem desenvolver para atingirem os objetivos (Kaplan e Norton, 1992). Como refere Evans (2005:386), “é um processo contínuo, que requer monitorização, aprendizagem contínua, *feedback* e adaptação”.
- É um sistema de gestão que proporciona às empresas uma melhor compreensão dos clientes e mercados, auxilia-as a concentrarem-se no que é importante, e aumenta a motivação e a satisfação dos empregados (Frigo e Krumwiede, 2000, *apud* Doran *et al.*, 2002).

- Auxilia os gestores a melhor integrarem as estratégias por toda a organização, permitindo-lhes ainda antecipar e prever possíveis problemas futuros, e identificar e tirar partido das oportunidades (Eldenburg e Wolcott, 2005)
- Permite reduzir a estratégia a um número limitado de indicadores, minimizando a possibilidade de sobrecarga de informação e obrigando os gestores a concentrarem-se nos que mais afetam a estratégia (Kaplan e Norton, 1992, 1993; Brown e McDonnell, 1995; Mortal, 2007).
- Possui elevado potencial como ferramenta de gestão comparada (*benchmarking*). Neste âmbito destaca-se o papel do USALI como elemento chave pois potencia a homogeneização e comparabilidade da informação (Pérez e Gallardo, 2004).

Não obstante, o BSC tem vindo a ser criticado em alguns aspetos:

- Pela dificuldade em comunicar o *scorecard* a todos os níveis no interior da organização. Este facto não surpreende Phillips (1999), que refere que o BSC foi inicialmente desenvolvido com o foco no valor para o acionista.
- Pela sua rigidez. Argumenta-se que as quatro perspetivas não contemplam algumas áreas importantes do desempenho da empresa. Neely *et al.* (1995), por exemplo, consideram que esta abordagem ignora a perspetiva do concorrente. Mortal (2007), porém, advoga que o modelo não deve ser encarado como uma camisa-de-forças e que as quatro perspetivas podem ser complementadas com outras perspetivas relevantes para a atividade, dando como exemplo a perspetiva ambiental.
- Pela dificuldade sentida em estabelecer as relações causa-efeito entre os quatro quadrantes do BSC (CIMA-ICAEW, 2004; Doran *et al.*, 2002; Evans, 2005).

### 3.4.5.3 Estudos Empíricos

Apesar da abundância de literatura relacionada com o BSC, é escassa a literatura sobre a aplicação desta abordagem no setor hoteleiro. Alguns estudos sugerem que começa a ganhar aceitação (Brown e McDonnell, 1995; Huckestein e Duboff, 1999; Denton e White, 2000; Doran *et al.*, 2002; Evans, 2005). Entre os que relatam experiências de implementação bem-sucedidas encontram-se os de Huckestein e Duboff (1999) e Denton e White (2000).

Huckestein e Duboff (1999) verificaram que, em meados dos anos noventa do século passado, o *Hilton Balanced Scorecard* (HBSC), como ficou conhecido, veio a tornar-se um dos principais componentes da cadeia de valor da organização Hilton, da qual faziam também parte os indutores de valor (nomeadamente gestão da marca, maximização da receita, eficácia operacional e oferta de valor), a estratégia e os processos táticos. O HBSC apresenta uma “visão equilibrada” do desempenho presente e futuro do negócio, utilizando para o efeito oito indicadores financeiros e operacionais. Os autores (1999) salientam a eficácia desta abordagem, que teve efeitos positivos nos resultados financeiros e nos indicadores não financeiros, bem como no reforço da cultura da empresa. Por fim, enunciam outros benefícios do BSC, como encorajar os gestores a concentrarem-se nos objetivos de curto e de médio e longo prazos, aumentar o valor da marca, recompensar o trabalho de equipa, tornar as análises de desempenho mais objetivas e encorajar a partilha das “melhores práticas” e de informação estratégica.

Denton e White (2000) descreveram o desenvolvimento do BSC na *White Lodging Services* (WLS), franqueado da marca *Marriot*. À data da implementação (1997), a sociedade geria uma carteira constituída por 38 hotéis e motéis nos EUA e necessitava de um sistema que monitorizasse simultaneamente medidas não financeiras, tidas como vitais para o crescimento a longo prazo e para a criação de valor. O BSC que veio a ser desenvolvido continha as quatro perspetivas típicas relacionadas com o desempenho financeiro, clientes, operações internas e aprendizagem e inovação. Durante o biénio seguinte à implementação foram registadas melhorias substanciais no desempenho em diversas áreas, tendo a WLS atingido os objetivos de ultrapassar os níveis médios de rendibilidade das unidades da marca *Marriot*, de reduzir a rotação dos colaboradores e de proporcionar um retorno financeiro mais elevado aos investidores. Numa indústria em que é frequente a separação entre a propriedade e a gestão, este estudo de caso vem revelar o potencial do BSC na conciliação dos objetivos das duas entidades, na medida em que permitiu identificar as ligações causais e a correlação entre dimensões do desempenho como a satisfação do cliente e o retorno sobre o investimento.

Doran *et al.* (2002), questionando como poderão os estabelecimentos hoteleiros usufruir dos benefícios e simultaneamente evitar as armadilhas do BSC, fazem referência a estes dois casos, notando que, embora estas experiências favoráveis se possam revelar encorajadoras, também poderão ser produto das circunstâncias únicas destas duas organizações (histórias, estratégias, oportunidades e constrangimentos) e como tal serem de aplicabilidade restrita noutros estabelecimentos hoteleiros. De modo a obterem uma perspetiva mais generalizável,

Doran *et al.* (2002) convidaram os diretores gerais de cinco hotéis de *San Diego* (Califórnia) para participar numa debate informal sobre o BSC, tendo ficado a saber que todos eles viam utilidade nesta abordagem e que em quatro destes hotéis o atual sistema de avaliação do desempenho se assemelhava ao BSC. Do debate resultou um conjunto de objetivos e medidas para cada perspetiva identificados pelos diretores gerais, que segundo os autores deverá ser encarado como uma ilustração da variedade de possibilidades no desenho do BSC e não como um modelo a ser diretamente adotado, dado que também estes admitem que uma implementação eficaz requer que cada organização desenvolva um BSC que se adapte à sua estratégia e circunstâncias.

Não obstante as experiências de sucesso relatadas nos EUA, estudos realizados na Europa revelam que poucas cadeias hoteleiras ou hotéis independentes terão adotado esta abordagem ou a estarão a utilizar explicitamente.

Brown e McDonnell (1995) descreveram os resultados da implementação do BSC num pequeno hotel de cinco estrelas pertencente a um grupo hoteleiro do Reino Unido. Obedecendo ao processo delineado por Kaplan e Norton, primeiro foram identificados a visão e os objetivos da unidade, depois os FCS relacionados com esses objetivos, e por fim desenvolveu-se um conjunto equilibrado de indicadores de desempenho associados aos FCS para cada uma das perspetivas. O estudo destaca algumas considerações do diretor geral, como a necessidade de diferenciar o BSC consoante o nível (unidade ou grupo) e o contexto de aplicação (área funcional, departamento ou centro de responsabilidade) e de rever e atualizar com regularidade as componentes do BSC, de forma a manter a sua relevância.

Evans (2005), num estudo exploratório sobre o mercado hoteleiro de três e quatro estrelas do Nordeste de Inglaterra (hotéis maioritariamente pertencentes a cadeias hoteleiras), refere que o elevado grau de utilização de indicadores do desempenho constatado em 71% dos hotéis constituiria um indício de que muitos hotéis teriam em funcionamento um sistema que, no tocante aos aspetos medidos, seria muito aproximado do BSC. No entanto, salienta que poucos estavam a utilizar explicitamente esta abordagem e poucos pareciam operar uma forma integrada de medição do desempenho como advogam os proponentes do BSC. Não obstante, um grande número de respondentes estava a par do conceito.

Ainda no Reino Unido, Atkinson e Brown (2001) revelaram que somente uma das dezoito organizações que participaram no seu estudo estava a desenvolver o BSC. Também Jones (2006) reportou que apenas uma reduzida percentagem (16%) das organizações hoteleiras

utilizava esta ferramenta. Phillips e Louvieris (2005), por seu turno, observaram que nenhuma das seis organizações analisadas estava a utilizar explicitamente o BSC, embora incluíssem indicadores não financeiros nos seus sistemas de medição do desempenho.

Na Grécia, Pavlatos e Paggios (2009b) verificaram que o BSC era usado somente por cerca de 20% dos hotéis.

Em Portugal, o estudo de Cruz (2007) revela que a JV portuguesa *Hotelco* não estaria a utilizar explicitamente o BSC e que este não era considerado necessário devido à existência de um “painel de instrumentos” sucinto assente em dimensões financeiras do desempenho, elaborado mensalmente pelo departamento de Controlo de Gestão. Este “sistema de medição do desempenho multidimensional”, parecido com a abordagem BSC, incluía dois tipos de informação: (1) um conjunto de indicadores estratégicos que abrangiam quatro áreas (relações com o mercado/clientes, recursos humanos, criação de valor e desempenho financeiro) e (2) informação operacional, como sejam as demonstrações dos resultados.

Lima Santos *et al.* (2010) também verificaram que a técnica, que designam por “Quadro de comando integral”, era pouco utilizada pelas unidades hoteleiras portuguesas (apenas 20% a utilizavam acima do valor médio da escala). Não obstante, Nunes (2009) constatou que o BSC era utilizado pela quase totalidade (85%) dos hotéis de cinco estrelas.

Conclui-se que, para medirem o desempenho, os hotéis também têm em consideração aspetos não financeiros com relevância estratégica. Contudo, existem indícios de que será reduzida a utilização de sistemas integrados de medição do desempenho, como é o caso do BSC. Dois estudos aplicados a Portugal evidenciam alguma utilização da técnica no setor hoteleiro português, justificando-se, por conseguinte, mais investigação sobre esta matéria, que dê igualmente a conhecer se existem diferenças entre as unidades em função da categoria, do tipo de gestão, do regime de exploração e da dimensão.

### **3.5 Outras Técnicas**

Neste ponto descrevem-se algumas técnicas não abordadas anteriormente com aplicabilidade e relevância no setor hoteleiro. Do ponto de vista teórico desenvolvem-se apenas as técnicas de apoio à tomada de decisão; a revisão de estudos empíricos abrange igualmente as técnicas

contemporâneas e de contabilidade de gestão estratégica (SMA). A análise das técnicas de apoio à tomada de decisão cinge-se à análise custo-volume-resultado e às suas principais ferramentas (ponto crítico das vendas e análise de sensibilidade do resultado) já que a análise de rentabilidade de clientes e o uso da informação sobre custos na fixação de preços foram abordados no ponto dedicado à contabilidade de custos.

### **3.5.1 A Análise Custo-Volume-Resultado**

#### **3.5.1.1 Conceito**

Uma das áreas de decisão crucial para todos os gestores é a do planeamento do lucro (Harris, 1999). A análise custo-volume-resultado (CVR) visa o estudo da rentabilidade operacional da empresa, debruçando-se sobre os efeitos das variações no volume (produção ou vendas) sobre os custos e os resultados da empresa. A monitorização da interação entre estes três fatores – vendas, custos e resultado – permite formular cursos de ação alternativos à luz dos resultados que se esperam alcançar, seja para um período de tempo, para um departamento, para um pacote promocional ou para a operação como um todo (Downie, 1995). Embora esta análise possa ser utilizada para períodos passados, é amplamente utilizada como ferramenta de planeamento a curto prazo. Phillips (1994) refere que a análise poderá ser útil para realizar análises do ponto crítico das vendas, avaliar estratégias de fixação de preços, decidir sobre a aceitação de reservas/pedidos especiais ou escolher o *mix's* de vendas.

Para realizar esta análise, é imprescindível ter a perceção de como os custos se comportam (Harris e Brown, 1998). Os custos devem ser classificados de acordo com a sua variabilidade com o volume de atividade, em fixos, variáveis ou semi-variáveis. Num hotel, um exemplo desta última categoria de gastos são os gastos com o pessoal, que podem ser separados em gastos com o pessoal mínimo (custo fixo) e gastos com o pessoal adicional contratado para fazer face ao acréscimo da atividade (custo variável), bem como determinadas despesas departamentais, como a energia, as telecomunicações, a formação e os custos de marketing. Existem vários métodos para separar estes custos nas suas componentes fixas e variáveis, tais como o método dos pontos extremos, o método dos mínimos quadrados e a análise de regressão.

### 3.5.1.2 O Ponto Crítico das Vendas e a Análise de Sensibilidade do Resultado

Uma das principais ferramentas da análise CVR é o ponto crítico das vendas (*Break Even Point-BEP*). Este representa o nível de atividade (expresso em vendas, quantidade ou valor) que proporciona um resultado nulo. A complexidade da operação hoteleira no que concerne à variedade de produtos e serviços disponíveis transforma o cálculo do BEP num desafio (Harris, 2006). Mesmo assim, o autor reconhece que a importância do conceito há muito que vem sendo subvalorizada e ignorada, sendo uma área em que tem havido pouca investigação.

Os principais métodos de cálculo do BEP são expostos por Harris (1999). Um deles consiste em calcular a margem de contribuição ponderada (MCP) por diferença entre as vendas extraídas da demonstração dos resultados e os custos variáveis extraídos da análise de custos, e em dividi-la pelo número de quartos ocupados no período, para obter a MCP por quarto ocupado. Em seguida, dividem-se os custos fixos pela MCP e obtém-se o número de quartos equivalente ao ponto morto. Este número dividido pelo total de quartos disponíveis dá a taxa de ocupação que é necessário alcançar para não ter lucro nem prejuízo. O outro método, exposto igualmente por Harris (2006), Harris e Brown (1998), Makrigiannakis e Soteriades (2007) e no USALI (HANYC, 1996) assenta no pressuposto de que os custos indiretos controláveis e incontroláveis (*undistributed operating expenses e fixed charges* no USALI) são fixos e que os custos diretos dos centros de receitas/resultados são variáveis. Neste método, a tradicional margem de contribuição é substituída pela margem bruta operacional ou *Gross Operating Income (GOI)* que resulta da diferença entre as vendas e os custos diretos. Esta dividida pelo número de quartos ocupados durante o período dá o GOI por quarto ocupado. Os custos fixos totais são então divididos por este valor para produzir o número de quartos correspondente ao ponto crítico, que deverá em seguida ser expresso em percentagem dos quartos disponíveis para se obter a taxa de ocupação correspondente ao ponto morto.

Na literatura de gestão hoteleira apresentam-se ainda outros métodos alternativos (Phillips, 1994; Harris e Graham, 1999; Harris, 2006) que não se afastam dos abordados. Phillips (1994), para além de examinar o modelo CVP básico, explica como incorporar-lhe a “incerteza”. Na revisão de literatura sobre esta matéria, Harris e Brown (1998) notam que, embora se possa argumentar que o segundo método assenta numa simplificação excessiva da análise de custos, é no entanto consistente com os resultados de Collier e Gregory (1995b), que no seu estudo de seis organizações hoteleiras revelam que a contribuição era identificada a nível departamental, não sendo feito grande esforço na determinação dos custos variáveis

dos diferentes departamentos. Já Harris (1999) admite que o primeiro possa proporcionar resultados mais fiáveis caso se assuma que a análise detalhada dos custos é mais representativa da relação entre o volume de atividade e o comportamento de custos que dele resulta. Após realçar a utilidade de ambos para a tomada de decisão, Harris (1999, 2006) refere que a opção por um dos métodos deverá depender das características operacionais, da situação específica e do grau de exatidão pretendido.

Uma outra ferramenta da análise CVR é a “Análise de Sensibilidade do Resultado” (*Profit Sensitivity Analysis-PSA*) (Harris, 1999, 2006). Para a realizar é necessário determinar o *profit multiplier profile* do negócio que irá permitir medir o impacto (sensibilidade) de alterações em fatores chave (tais como preços de venda, taxas de ocupação, *covers* de restaurante, custos variáveis e custos fixos) no resultado (Harris, 1999, 2006). Segundo este autor, através desta análise a gestão pode não só determinar a orientação do negócio (mercado/receitas ou produto/custos) como avaliar diversas questões relacionadas com a rendibilidade dos produtos e serviços, incrementos nos resultados e a eficácia de procedimentos contabilísticos alternativos, estratégias de controlo e métodos de preparação dos orçamentos. Por exemplo, se se confirmar que o negócio é orientado para o mercado e que as vendas são cruciais, poderá ter que ser implementado um sistema contabilístico baseado na receita (*revenue accounting*), que permita registar e analisar as atividades geradoras de receita com detalhe suficiente para identificar áreas que necessitam de melhoria. Os relatórios devem enfatizar aspetos como o gasto médio, volumes de vendas, *mix* de vendas, taxa de ocupação, preço médio por quarto, margens brutas e margens de contribuição (Harris, 1999).

### **3.5.1.3 Análise crítica**

Apesar da versatilidade da análise CVR (Downie, 1995), reconhece-se que ainda não é utilizada no seu máximo potencial no contexto prático dos hotéis (Harris, 1999). Para além do sistema contabilístico utilizado, identificam-se outros fatores que podem dificultar a implementação das técnicas de análise CVR nos hotéis, como sejam:

- A necessidade de conhecer e compreender a estrutura de custos da operação (Phillips, 1994).

- O facto dos hotéis serem empresas multi-produto e de a análise CVR assentar no pressuposto de que é vendido apenas um único produto/serviço (Phillips, 1994). Jagels (2006) sublinha que quando se tomam decisões para a organização como um todo, envolvendo múltiplas divisões e departamentos que contribuem para o resultado global, poderá ser necessária uma avaliação do *mix* das vendas. Já nos casos de hotéis com preços diferenciados consoante o tipo de alojamento (por exemplo suites, quartos duplos e quartos singles), em que se pretenda uma análise mais detalhada, Phillips (1994) sugere uma metodologia que utiliza unidades equivalentes e que pode ainda ser aplicada no departamento de A&B e nos departamentos menores.
- A sazonalidade, particularmente relevante no setor hoteleiro, produz flutuações no rácio lucro/volume de um *mix* de vendas para outro. Por conseguinte, quanto mais variado o *mix* das vendas, maior o problema para o gestor (Phillips, 1994).

### 3.5.2 Estudos empíricos

Neste ponto descrevem-se os resultados de estudos sobre a utilização da análise CVR e de outras técnicas de contabilidade de gestão no setor hoteleiro.

No Reino Unido, Collier e Gregory (1995a, 1995b) investigaram a utilização da técnica SMA recorrendo a um estudo de caso múltiplo. Os autores verificaram que a técnica é amplamente utilizada pela função contabilística na monitorização da estrutura de custos e nas políticas de fixação de preços da concorrência e concluem que esta está a tornar-se uma componente importante da função financeira nos hotéis, quer no planeamento, quer em exercícios *ad hoc* sobre as condições de mercado e análise da concorrência. Os autores sublinham ainda que a importância desta técnica espelha a natureza aberta, relativamente homogénea da indústria, a disponibilidade deste tipo de informação e o elevado grau de concorrência entre os hotéis.

No seu estudo sobre o mercado hoteleiro grego, Makrigiannakis e Soteriades (2007) analisaram, entre outras, a utilização de técnicas de apoio à tomada de decisão, mencionando que “não é fácil retirar conclusões em relação ao ponto crítico, pois observaram-se diferenças significativas no grau de precisão com que é calculado de hotel para hotel”. Contudo, notaram que os hotéis consideram mais apropriado calcular o ponto crítico em quantidade (*overnight basis*) do que em valor. Quanto à técnica PSA, os autores verificaram que era calculada com elevado grau de precisão para a empresa como um todo e no departamento de alojamento.

Também na Grécia, Pavlatos e Paggios (2009b) constataram que cerca de 42% das unidades hoteleiras usavam a análise CVR, tendo os respondentes classificado esta técnica na categoria de “benefícios moderados”. No âmbito da “análise estratégica”, os autores observaram uma adoção moderada das seguintes técnicas: “análise da indústria” (48,2%), “análise das forças e fraquezas dos concorrentes” (44,7%), “análise da posição competitiva” (27,1%) e “previsões a longo prazo” (24,7%). Os autores notaram ainda que a adoção da técnica contemporânea “ABM” era de 21,2% e que esta proporcionava poucos benefícios.

Em Portugal, Nunes (2009) constatou que a técnica SMA era uma das técnicas de controlo de gestão mais utilizadas na hotelaria portuguesa, a par das já mencionadas “medidas de qualidade”. Verificou ainda que as técnicas “custeio marginal”, “*backflush accounting*”, “EVA”, “*materials requirement planning*”, “*just in time*” e “margem de contribuição residual” não eram praticamente utilizadas. Por outro lado, registou elevados níveis de utilização do BSC, ABC e medidas de desempenho não financeiras (47% de respostas afirmativas). Este estudo não apresenta resultados sobre a utilização de técnicas CVR.

Ainda em Portugal, Lima Santos *et al.* (2010) observaram que o “ponto crítico das vendas” era muito utilizado por 60% das empresas (pontuação média de 4,33 na escala de 1 a 7). Para além desta, as técnicas tradicionais mais utilizadas eram os “orçamentos” (média de 5,5), a “análise de desvios” (média de 5,03), o “planeamento estratégico” (média de 4,7) e a técnica “painel de indicadores (*tableau de bord*)”, sendo que esta apresenta um maior número de empresas a optar pela pontuação máxima da escala. Todas as técnicas contemporâneas, com exceção da técnica “orçamento baseado nas atividades, obtiveram uma pontuação média abaixo do valor neutro da escala, sendo as mais utilizadas, em termos médios, o “ABC”, a “análise de rendibilidade de clientes” e o “*benchmarking*” (todas com uma moda de 1).

### **3.6 Variáveis Contingenciais aos Sistemas de Contabilidade de Gestão dos Hotéis**

São em número reduzido os estudos que analisam a existência de relações entre aspetos específicos dos SCG e as circunstâncias particulares dos hotéis. Em seguida apresentam-se as variáveis analisadas nos estudos de Schmidgall e DeFranco (1998), Sharma (2002), Makrigiannakis e Soteriades (2007), Pavlatos e Paggios (2007, 2009a, 2009b, 2009c) e Lima Santos *et al.* (2010).

Schmidgall e DeFranco (1998) analisaram o efeito de três variáveis – afiliação, dimensão (em termos de vendas) e rendibilidade - nas práticas de orçamentação dos hotéis. Os autores sugerem que quanto maior a dimensão, maior a probabilidade dos hotéis prepararem um orçamento a longo prazo. No tocante à afiliação, encontraram diferenças estatísticas entre cadeias e independentes quanto às razões subjacentes à elaboração do orçamento operacional: as cadeias nacionais preparam o orçamento para ser usado com o propósito de comparação com maior frequência do que os independentes e os independentes preferem usar o orçamento operacional como ferramenta de planejamento. Relativamente à rendibilidade, constataram que quanto maior a margem de lucro, maior a probabilidade de citarem mais do que uma razão para elaborarem um orçamento operacional.

Sharma (2002) investigou o impacto direto de três variáveis contextuais - envolvente externa percebida como incerta (*Perceived Environmental Uncertainty*- PEU), dimensão organizacional e estrutura organizacional - nas características do sistema orçamental dos hotéis. A PEU foi analisada em três dimensões: turbulência da envolvente, imprevisibilidade da envolvente e intensidade da concorrência. Os resultados indicam que diferentes dimensões da PEU têm impactos diferenciados nas características do sistema orçamental. Assim, quando a envolvente é mais turbulenta, maior confiança é depositada no orçamento para fins de comunicação e maior é a frequência das previsões. Quando a envolvente é percebida como imprevisível e muito competitiva, o orçamento é usado menos extensivamente para comunicação, avaliação do desempenho e controlo. A competição pelo mercado tem um impacto positivo no uso do orçamento para previsões (mais frequentemente e mais extensivamente). No tocante à dimensão, Sharma (2002) observou a existência de uma associação positiva com o uso de orçamentos para comunicação, controlo e avaliação do desempenho. O autor observou ainda que esta relação se deve, em parte, à estrutura de propriedade: as cadeias hoteleiras fazem um uso mais extensivo dos orçamentos do que os independentes, pois supostamente têm tendência a implementar controlos formais e mecanismos de avaliação do desempenho, de forma a manter o controlo dos hotéis que se encontram geograficamente dispersos. Em relação à estrutura, Sharma (2002) verificou que esta tem uma influência significativa no uso dos orçamentos para controlo e avaliação do desempenho, mas não para comunicação. Isto implica, segundo o autor, que quando os hotéis delegam autoridade, utilizam o orçamento para coordenar, monitorizar e avaliar esta autoridade.

Makrigiannakis e Soteriades (2007) analisaram a relação entre características organizacionais específicas dos hotéis gregos e os métodos de CG utilizados e ainda a relação entre as técnicas de CG utilizadas. Os autores verificaram que a dimensão do hotel, medida através do número de quartos e do número de empregados, tem um impacto positivo no número de departamentos operacionais que relatam a margem de contribuição, concluindo que a dimensão força o órgão de gestão a usar informação mais analítica de forma a controlar e gerir hotéis de grande dimensão. Observaram ainda que à medida que as vendas aumentam, cresce também a aplicação de técnicas de análise da estrutura de custos da operação hoteleira (*e.g.* técnicas PSA).

Os autores analisaram também o impacto do *mix* de vendas no uso da informação financeira, tendo concluído que quanto maior a quota de vendas de alojamento, menor a informação financeira fornecida para uso da gestão na generalidade dos níveis, maior a probabilidade da abordagem utilizada nos orçamentos ser *top-bottom* e menor a utilização dos orçamentos para estabelecimento de metas, controlo e medição do desempenho. Os hotéis também reúnem menos informação para previsões de vendas. Contrariamente, quando o peso das vendas de alojamento diminui, mais informação financeira flui até aos gestores e maior é também o uso dos orçamentos para controlo e estabelecimento de metas, assim como a informação recolhida para as previsões de vendas. Os autores concluem que, quanto mais os hotéis dependem das vendas de alojamento, menos informação financeira necessitam para apoiar as operações. Incrementos na quota das vendas que não de alojamento, elevam a complexidade nos hotéis. Por conseguinte, os gestores em todos os níveis necessitam e usam informação financeira mais detalhada.

Makrigiannakis e Soteriades (2007) examinaram por fim as correlações entre técnicas de CG, tendo concluído que a utilização de informação sobre custos para a fixação de preços tática influencia certas características do SCG, como a exatidão das imputações de custos aos produtos/serviços finais. Uma vasta parte da informação sobre custos para a fixação de preços estratégica recorre a técnicas sofisticadas como análises de rendibilidade de operadores turísticos e PSA. Acresce que a fixação de preços estratégica é também um dos motivos por que os orçamentos são usados com finalidades como estabelecimento de metas e comunicação. Os autores verificaram também que quanto mais participativa é a abordagem utilizada nos orçamentos, maior a probabilidade de estes serem usados para o estabelecimento de metas.

Pavlatos e Paggios (2007, 2009c) procuraram identificar os fatores que diferenciam os hotéis que adotam o ABC dos que não adotam o ABC, tendo constatado que estes fatores são a estrutura de custos e a dimensão: os hotéis que adotam o ABC têm mais custos indiretos e maiores vendas. Os autores não encontraram diferenças estatísticas significativas entre os hotéis adotantes e não adotantes do ABC quanto à categoria, tipo de gestão (empresa privada, membro de cadeia nacional, membro de cadeia internacional) e tipo (*resort*, cidade).

Ainda noutro estudo, Pavlatos e Paggios (2009b) investigaram a existência de diferenças entre os hotéis que adotam e os que não adotam as técnicas de CG. Os resultados revelam a existência de diferenças estatisticamente significativas na estrutura de custos, no nível de concorrência e no volume de vendas entre adotantes e não adotantes das técnicas de custeio baseadas em atividades (ABC, ABB, ABM, BSC), *benchmarking* e BSC. Os hotéis que usam mais estas técnicas têm maior percentagem de custos indiretos, maior volume de vendas e enfrentam uma maior concorrência pelo preço do que aqueles que não as usam.

Finalmente, Pavlatos e Paggios (2009a) investigaram a existência de associações entre o *design* do sistema de contabilidade de custos e fatores contingenciais na indústria hoteleira. Os resultados sugerem que a funcionalidade do sistema de custos está positivamente associada com a estratégia de baixo custo e o grau de uso de informação sobre custos. Os hotéis que põem a tónica no controlo de custos e são orientados para os custos têm sistemas de custos mais funcionais. Isto pode ser atribuído ao facto de os gestores exigirem informação de custos qualitativa para monitorizar custos. A política destes hotéis visa reduzir os custos dos serviços prestados sem deteriorar a qualidade dos mesmos, de forma a aumentar a taxa de ocupação, as receitas e os lucros e, dessa forma, obter vantagens competitivas. Além disso, estes hotéis procuram reduzir as atividades que não acrescentam valor e desenvolver programas de controlo de custos das suas atividades. Por outro lado, os hotéis que usam mais informação sobre custos para decisões de fixação de preços, análises CPA, desenhos do *mix* de serviços, decisões de *outsourcing*, redução de custos, orçamentação, avaliação do desempenho, *benchmarking* e reengenharia de processos empresariais, empregam sistemas mais funcionais. Portanto, os autores admitem a existência de uma relação entre o *design* do sistema de custos e o grau de utilização de informação sobre custos para planear, controlar e tomar decisões. Não encontraram relações entre o *design* do sistema de custos e o volume de vendas, a intensidade da competição na envolvente e o número de variantes de serviço, variáveis apresentadas geralmente na literatura como determinantes do sistema de custos.

Em Portugal, Lima Santos *et al.* (2010) procuraram identificar os fatores que influenciam a utilização das técnicas de CG. Os autores constataram que as unidades hoteleiras que utilizam mais as técnicas tradicionais (ponto crítico das vendas, planeamento estratégico, orçamentos, análise de desvios de orçamentos, técnicas de custeio de produtos e painel de indicadores) possuem uma maior competição no setor, uma maior ameaça de entradas no setor, um maior poder negocial dos fornecedores, concorrentes heterogéneos e uma maior concorrência a nível de preço, a nível de força de trabalho, a nível de compras de matérias-primas e da promoção. Os autores sugerem ainda que as unidades hoteleiras subsidiárias de empresas estrangeiras estão mais envolvidas no tocante à utilização de técnicas de CG e que as unidades com maior dimensão (medida em termos de volumes de vendas) apresentam uma maior taxa de utilização de técnicas de CG.

Merecem ainda ser mencionados os estudos de Schmidgall e Ninemeier (1987) e de Evans (2005) que sugerem a existência de relações entre determinadas variáveis, embora não as testem estatisticamente. Schmidgall e Ninemeier (1987) admitem que o processo orçamental das cadeias hoteleiras difere do das unidades individuais, sendo mais sofisticado nas primeiras, uma vez que envolve um maior processamento de informação e exige maior coordenação. Evans (2005) refere a provável existência de uma relação entre a dimensão do hotel e o facto de ser independente e o nível de atividade no tocante à medição do desempenho. Segundo a autora, os hotéis de maior dimensão e as cadeias hoteleiras parecem medir o desempenho de modo formal e mais ativamente.

Pelo que foi dito neste capítulo acerca da investigação nas áreas da contabilidade de custos, orçamentação, medição do desempenho e outras técnicas de apoio à tomada de decisão, conclui-se fazer sentido estudar os SCG no setor hoteleiro do Algarve.

## Capítulo 4. Metodologia da Investigação

O capítulo descreve a metodologia seguida no estudo. Começa com a fundamentação teórica e apresenta em seguida as questões e as hipóteses de investigação definidas a partir dos objetivos da investigação. Depois definem-se o universo a estudar, a unidade de análise e os níveis de agregação dos atributos. A seguir descreve-se o processo de recolha de dados, apresenta-se a estrutura do questionário e o modo como foram operacionalizadas as variáveis. Por fim, identificam-se as ferramentas utilizadas na análise e tratamento dos dados e nos testes de hipóteses.

### 4.1 Fundamentação Teórica

Este estudo tem uma forte vertente descritiva, o levantamento exaustivo das práticas de CG num dado setor e região. Procurou-se que tal levantamento ou observação se baseasse num mínimo possível de pressupostos teóricos e, nesse sentido, a elaboração do questionário foi acompanhada de perto por agentes com uma vasta experiência. Dentro do âmbito do estudo, e para o nível de pormenor desejado, não existem observações que *a priori* tenham sido incluídas no estudo. Foi só no fim do processo de recolha de dados que se verificou que um certo número de observações não havia merecido respostas diferenciadas.

De entre as observações feitas, algumas foram depois usadas para explicar outras; em regra, as variáveis explicativas seriam aquelas que a “teoria da contingência” usa. Pode portanto afirmar-se que a segunda vertente da tese, mais explicativa, se baseia na referida teoria. Esta teoria baseia-se na premissa de que não existe um sistema de contabilidade ideal que se aplique igualmente a todas as organizações, tudo depende das circunstâncias específicas da organização (Otley, 1980). Aspetos como a dimensão da organização, a sua estrutura, as características da sua tecnologia, a envolvente externa, a estratégia empresarial e a cultura nacional têm sido invocados para explicar porque diferem os SCG.

O motivo subjacente à escolha da teoria da contingência, entre outras possíveis (*vd.* Major e Vieira, 2009), é também óbvio e inultrapassável: sendo este o primeiro estudo a debruçar-se de forma exaustiva sobre uma realidade em relação à qual existe muito pouca informação, como é o caso das práticas de CG das unidades hoteleiras do Algarve, não faria sentido ignorar as variáveis contingenciais. Primeiro, por serem as mais extensivamente testadas na literatura existente. Desta forma, os resultados do estudo são comparáveis com os obtidos

para outras regiões turísticas. Segundo, porque se crê que as variáveis contingenciais, mesmo quando apresentam pouco poder explicativo, constituem uma base na hierarquia do conhecimento científico em CG. Assim, na vertente explicativa, o estudo opta por testar variáveis de entorno ou contingenciais, fornecendo assim um alicerce para a investigação nessa área. São exemplos a dimensão e a envolvente externa. O estudo testa ainda outras variáveis características dos hotéis como sejam a categoria, a tipologia e o regime de exploração, o tipo de gestão e a adoção do USALI.

#### **4.2 Questões e Hipóteses de Investigação**

A investigação procura responder às seguintes questões:

##### ***Questão 1: Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?***

Esta questão tem por objetivo conhecer o grau de adoção do USALI, investigar os motivos subjacentes à não utilização do Sistema Uniforme, identificar a entidade responsável pela sua adoção, em que medida é adotado e se assume um papel relevante na gestão das unidades comparativamente a outros normativos, como constatarem Kwansa e Schmidgall (1999) nos EUA.

Após a análise dos estudos que investigam a utilização do USALI, quer em Portugal, quer a nível internacional (Kwansa e Schmidgall, 1999; Planas, 2004; Pavlatos e Paggios, 2007; Lima Santos *et al.*, 2010 e Persic e Jankovic, 2010) conclui-se que a situação difere consoante o país. Nos EUA, país de onde é originário o USALI, a taxa de utilização é de 78%. Em Espanha, mais de 60% dos hotéis utilizam o USALI, sendo o grau de implementação nas cadeias internacionais de 100% e nos hotéis independentes de quase 67%, superando o verificado nas grandes cadeias espanholas. Na Grécia, o grau de utilização do USALI é de apenas 11,8%, sendo igualmente os hotéis membros de cadeias internacionais os maiores utilizadores do sistema (53,3%). Na Croácia, a taxa de implementação do USALI é de 84%. Em Portugal, os resultados por região, em unidades de categoria quatro e cinco estrelas que integram grupos de quatro ou mais unidades revelam que “Lisboa Cidade” é a zona geográfica que regista taxas de utilização superiores (próximas dos 50% em ambas as categorias). No Algarve, a proporção de unidades de ambas as categorias que utilizam o

USALI é de cerca de um terço. A nível nacional, Lima Santos *et al.* (2010) registaram uma taxa de utilização de 43%.

No âmbito desta questão formularam-se as seguintes sub-questões:

*Questão 1.1:* Qual o grau de adoção do USALI nas unidades hoteleiras?

*Questão 1.2:* Por que motivo não utilizam as unidades hoteleiras o USALI?

*Questão 1.3:* Em que medida foi adotado o USALI?

*Questão 1.4:* A quem coube a decisão de adotar o USALI?

*Questão 1.5:* Qual a opinião dos respondentes relativamente à imputação dos gastos indiretos aos departamentos operacionais com as finalidades previstas no USALI?

*Questão 1.6:* Qual a importância do USALI relativamente a outros normativos contabilísticos e fiscais?

***Questão 2: Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?***

O objetivo desta questão é caracterizar as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras do Algarve nas seguintes áreas: contabilidade de custos, orçamentação, medição/avaliação do desempenho e utilização de outras técnicas/ferramentas de CG.

Nos últimos anos vários autores estudaram as práticas e a mudança nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão em diversos países, inclusive em Portugal (*vd.* Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Granlund e Lukka, 1998; Joshi, 2001; Ferreira, 2002; Gomes, 2007; Vicente, 2007). A revisão da literatura revela que, apesar dos proclamados benefícios das técnicas recentes, a sua utilização não se generalizou mantendo as técnicas tradicionais grande popularidade. A investigação sobre a adoção de técnicas tradicionais e contemporâneas no setor hoteleiro é ainda escassa e recente. A generalidade dos estudos corrobora os resultados de investigação semelhante aplicada a outros setores, em particular ao setor fabril: as unidades hoteleiras utilizam essencialmente técnicas tradicionais de CG. O planeamento e controlo dos custos nas unidades hoteleiras assentam em centros de responsabilidade (centros de receitas/resultados e centros de custos), correspondendo estes aos departamentos ou funções

da organização. São estas as “linhas de produtos” genéricas das unidades (Brignall *et al.*, 1991). Apenas os custos diretos, que se podem relacionar de forma fácil e clara com os departamentos, lhes são atribuídos. Os custos indiretos não atribuíveis não são imputados aos departamentos nem a produtos individuais (quarto, dormida, refeição...) ou a clientes (Brignall *et al.* 1991; Zounta e Bekiaris, 2009). Não obstante o custeio marginal ser o sistema de custeio mais usado pelos hotéis (Collier e Gregory, 1995b; Pellinen, 2003; Zounta e Bekiaris, 2009), na Grécia alguns estudos revelam a utilização do custeio total/por absorção (Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b). Devido ao sistema de custeio utilizado, o *input* da contabilidade nas decisões de fixação de preços nos hotéis é reduzido. Sendo os custos totais desconhecidos, tais decisões baseiam-se noutros fatores para além dos custos diretos, designadamente nos preços da concorrência (Brignall *et al.*, 1991; Pellinen, 2003). Não obstante, dois estudos (Leitão, 2002; Makrigiannakis e Soteriades, 2007) revelam que quando predomina a utilização do custeio por absorção, a informação sobre custos assume um papel relevante na fixação dos preços dos serviços. Makrigiannakis e Soteriades (2007) sugerem ainda que o uso frequente da informação sobre custos para a fixação de preços possa dever-se também à dominância dos operadores turísticos como canal de distribuição. Quanto à utilização de custos padrões no setor hoteleiro, diversos estudos revelam que é reduzida (Brignall, 1997; Planas, 2004; Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b; Zounta e Bekiaris, 2009). Reconhece-se que esta técnica é mais apropriada para o setor fabril devido à forte sazonalidade que caracteriza a atividade hoteleira (Brignall, 1997; Pavlatos e Paggios, 2007; Zounta e Bekiaris, 2009). Os orçamentos são a técnica de CG mais utilizada, sendo apontados como uma das mais valiosas ferramentas de planeamento e controlo na indústria hoteleira (Brignall *et al.*, 1991; Collier e Gregory, 1995b; Brown e Atkinson, 2001; Cruz, 2007; Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009b; Lima Santos *et al.*, 2010). São também muito utilizados na avaliação do desempenho (Collier e Gregory, 1995b; Jones, 1998, 2006; Makrigiannakis e Soteriades, 2007). Não obstante, os orçamentos de base zero e os orçamentos flexíveis têm pouca aplicação no setor, como revelam diversos estudos (Collier e Gregory, 1995b; Schmidgall *et al.*, 1996; Jones, 1998, 2006; Pavlatos e Paggios, 2009b).

A utilização da técnica contemporânea ABC nos hotéis é também reduzida, como concluem alguns autores (Collier e Gregory, 1995b; Leitão, 2002). Porém, estudos recentes realizados na Grécia apresentam taxas de adoção na ordem dos 20% (Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b; Zounta e Bekiaris, 2009). O estudo de Nunes (2009) relativo a Portugal revela uma taxa de

adoção bastante elevada comparativamente às reportadas nos estudos citados e em estudos realizados noutros setores de atividade.

Também a técnica análise de rendibilidade de clientes é pouco utilizada pelos hotéis (Leitão, 2002; Krakhmal, 2006; Shanahan e Lord, 2006; Cruz, 2007; Zounta e Bekiaris, 2009). Alguns estudos, porém, reportam uma taxa de utilização satisfatória (Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b). A reduzida utilização da técnica não surpreende uma vez que é geralmente utilizada em conjunto com o ABC, visto como um pré-requisito para acumular informação relacionada com a rendibilidade do cliente (Pavlatos e Paggios, 2007; Zounta e Bekiaris, 2009).

Os indicadores financeiros, de curto prazo, em especial os relacionados com a rendibilidade, assumem uma posição de destaque na medição/avaliação do desempenho, embora os hotéis comecem a ter em consideração os indicadores não financeiros, em especial os relacionados com os clientes, com a qualidade e com o pessoal (Atkinson e Brown, 2001; Harris e Mongiello, 2001; Mia e Patiar, 2001; Haktanir e Harris, 2005; Haktanir, 2006; Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009b). Evans (2005) verificou mesmo que os hotéis já estão a utilizar uma ampla variedade de indicadores e que estes pertencem às quatro perspetivas do BSC. Contudo, ainda é reduzido o grau de adoção das novas abordagens de medição do desempenho (Atkinson e Brown, 2001). Alguns estudos revelem que o BSC começa a ganhar aceitação (Brown e McDonnel, 1995; Huckestein e Duboff, 1999; Denton e White, 2000; Doran *et al.*, 2002; Evans, 2005), mas na Europa poucos hotéis o terão adotado ou estarão a utilizá-lo explicitamente (Atkinson e Brown, 2001; Evans, 2005; Phillips e Louvieris, 2005; Cruz, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009b).

Tendo por base a literatura revista, no âmbito desta Questão 2 foram formuladas as seguintes sub-questões em cada uma das áreas mencionadas:

### Contabilidade de custos

*Questão 2.1:* Quais os objetos de custo nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.2:* Com que periodicidade, nas unidades hoteleiras, é fornecida informação sobre custos aos diversos utilizadores?

*Questão 2.3:* Com que finalidades é utilizada a informação sobre custos nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.4:* Qual o sistema de custeio adotado nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.5:* As unidades hoteleiras repartem os gastos indiretos? Quais os critérios usados na sua repartição?

*Questão 2.6:* Qual o grau de adoção do ABC nas unidades hoteleiras?

### Orçamentação

*Questão 2.7:* Com que periodicidade são elaboradas previsões das vendas e dos resultados nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.8:* As unidades hoteleiras elaboram orçamentos? Qual o seu horizonte temporal?

*Questão 2.9:* Com que finalidades são elaborados os orçamentos nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.10:* Que informação é usada na elaboração do orçamento anual das unidades hoteleiras? Que comparações são feitas?

*Questão 2.11:* Qual a abordagem utilizada na elaboração dos orçamentos das unidades hoteleiras? Qual o grau de envolvimento dos diversos níveis hierárquicos?

*Questão 2.12:* Com que antecedência tem início o processo de elaboração do orçamento anual nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.13:* Qual o grau de adoção de orçamentos de base zero e de orçamentos flexíveis nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.14:* As unidades hoteleiras procedem à revisão do orçamento anual? Com que periodicidade?

### Medição/avaliação do desempenho

*Questão 2.15:* Quais os sistemas de medição do desempenho utilizados pelas unidades hoteleiras? Qual o grau de adoção do BSC?

*Questão 2.16:* Quais os indicadores de desempenho mais importantes nas unidades hoteleiras?

*Questão 2.17:* Em que medida o desempenho serve de base à atribuição de recompensas nas unidades hoteleiras? Em que tipo de indicadores (financeiros/não financeiros) se baseiam os sistemas de recompensa?

*Outras técnicas/ferramentas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico*

*Questão 2.18:* Em que medida as unidades hoteleiras utilizam outras técnicas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico?

***Questão 3: Que perceção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?***

O objetivo desta questão é perceber se os responsáveis pela contabilidade de gestão nos hotéis estão satisfeitos com o desempenho do SCG quanto aos seguintes aspetos: compreensibilidade da informação, pormenorização da informação, oportunidade/tempestividade da informação, exatidão/precisão da informação, adequação da informação às necessidades dos decisores, flexibilidade do sistema, custo/eficácia do sistema, possibilidade de comparação com outros sistemas e desempenho global do sistema.

Procura-se verificar se a perceção dos indivíduos sobre as características da informação está em consonância com as técnicas adotadas. Por outro lado, considera-se que a satisfação dos respondentes com o SCG poderá ser um fator inibidor da mudança no curto prazo.

***Questão 4: Em que diferem as unidades hoteleiras quanto à utilização do USALI, quanto às práticas de contabilidade de custos, de orçamentação, de medição do desempenho e quanto ao uso das técnicas de contabilidade de gestão?***

O objetivo desta questão é identificar, com base na perspetiva contingencial, variáveis contextuais que influenciem as práticas de CG dos hotéis. Embora desde a década de noventa do século passado se tenha assistido a um incremento da investigação em CG baseada na

teoria da contingência<sup>43</sup>, são ainda escassos os estudos que analisam a existência de relações entre aspetos específicos dos SCG e as circunstâncias particulares de cada hotel. Os estudos revistos no Capítulo 3 identificam como fatores que influenciam as práticas de CG nos hotéis a dimensão da unidade, a afiliação a cadeia/existência de uma empresa-mãe estrangeira, a estrutura de custos, o *mix* das vendas e a competição de mercado.

A intensidade da concorrência é uma das dimensões da envolvente externa percebida como incerta (PEU)<sup>44</sup>, uma variável contextual muito utilizada em estudos de CG. Os estudos de Gordon e Narayanan, (1984), Mia e Chenhall (1994) e Chenhall e Morris (1986) concluem que, sob elevada incerteza (como seja um nível acrescido de concorrência), os gestores utilizam de forma mais intensa os SCG.

A dimensão organizacional é outra variável utilizada em vários estudos que recorrem à teoria da contingência. Segundo Chenhall (2003), as principais conclusões relativamente ao impacto da dimensão nos SCG são que maior dimensão está associada a uma maior formalização dos procedimentos, a controlos mais sofisticados e a uma maior ênfase e participação nos orçamentos.

Schmidgall e DeFranco (1998) constataram que a afiliação, a dimensão e a rendibilidade influenciam as práticas de orçamentação dos hotéis. Sharma (2002) constatou que a dimensão está positiva e significativamente associada a três “características” do sistema orçamental: comunicação, controlo e avaliação do desempenho. Verificou ainda quando a envolvente é mais competitiva, os orçamentos são menos usados para comunicação, avaliação do desempenho e controlo. Finalmente, Schmidgall e Ninemeier (1987) sugerem que nas cadeias hoteleiras os procedimentos de orçamentação são mais sofisticados do que nas unidades independentes, embora não testem a existência desta relação.

Evans (2005), por seu turno, sugere a existência de uma relação entre o nível de atividade relacionado com a medição do desempenho e a dimensão e o facto de ser independente.

Makrigiannakis e Soteriades (2007) concluem que a dimensão e a estrutura do *mix* de vendas influenciam certas práticas de CG e ainda que o uso de métodos e técnicas específicos determina a ênfase colocada na aplicação de outros.

---

<sup>43</sup> Para uma revisão dos estudos que utilizam a teoria da contingência ver, por exemplo, Otley (1980), Chapman (1997), Langfield-Smith (1997), Chenhall (2003) e Machado (2007).

<sup>44</sup> Segundo Sharma (2002), as outras dimensões são a turbulência, a previsibilidade e a complexidade da envolvente.

Pavlatos e Paggios (2009b) verificaram que os hotéis que adotaram práticas de CG recentes têm uma maior percentagem de custos indiretos, maior dimensão e maior competição pelo preço do que aqueles que não as adotaram. Num estudo anterior, Pavlatos e Paggios (2007) referem que os fatores que diferenciam os hotéis que usam o ABC dos que não usam o ABC são a estrutura de custos e a dimensão. Por outro lado, Lima Santos *et al.* (2010) constataram que as unidades hoteleiras que utilizam mais as técnicas tradicionais estão sujeitas a uma maior competição no setor, uma maior ameaça de entradas no setor, um maior poder negocial dos fornecedores, concorrentes heterogéneos e uma maior concorrência a vários níveis. Observaram ainda que as unidades hoteleiras com influência estrangeira e de maior dimensão apresentam uma maior taxa de utilização das técnicas de CG.

Finalmente, e no que concerne ao USALI, a literatura sugere que é utilizado sobretudo nos grandes grupos hoteleiros e nas cadeias internacionais. Tal é confirmado por Pavlatos e Paggios (2007), que encontraram uma relação estatística significativa entre a utilização do USALI e o facto do hotel ser membro de uma cadeia internacional.

Tendo por base a caracterização do setor efetuada no *Capítulo 2.* e da amostra efetuada neste *Capítulo 4.* e ainda a revisão da literatura efetuada no *Capítulo 3.*, formularam-se as seguintes hipóteses de investigação, que serão depois objeto de testes de hipóteses.

*Hipótese 4.1:* Existe relação entre a adoção do USALI e as seguintes variáveis:

- H4.1A: Tipo de gestão (independente, cadeia nacional, cadeia internacional).
- H4.1B: Dimensão (volume de vendas, número de quartos, número de camas, número de trabalhadores).
- H4.1C: Características dos respondentes (idade, função, habilitações académicas).
- H4.1D: Responsável pela organização do SCG (recursos internos/externos).

*Hipótese 4.2:* Existe relação entre o número de centros de receitas/resultados e as seguintes variáveis:

- 4.2A: Tipo de gestão.
- 4.2B: Dimensão.

*Hipótese 4.3:* Existe relação entre o número de centros de custos e as seguintes variáveis:

4.3A: Tipo de gestão.

4.3B: Dimensão.

*Hipótese 4.4:* Existe relação entre a distribuição de custos do refeitório, da lavanderia e dos outros benefícios e encargos do pessoal (centros de custos transferidos) e o tipo de gestão.

*Hipótese 4.5:* Existe relação entre a distribuição de custos indiretos (controláveis e incontroláveis) e o tipo de gestão.

*Hipótese 4.6:* Existe relação entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e as seguintes variáveis:

H4.6A: Categoria (Quatro estrelas, Cinco estrelas).

H4.6B: Tipo de gestão.

*Hipótese 4.7:* Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e as seguintes variáveis:

H4.7A: Dimensão.

H4.7B: Tipo de gestão.

H4.7C: Afiliação a cadeia hoteleira (Sim, Não).

H4.7D: Intensidade da concorrência na indústria.

*Hipótese 4.8:* Existe relação entre o envolvimento dos diversos níveis hierárquicos no processo de elaboração do orçamento e a dimensão.

*Hipótese 4.9:* Existe relação entre a utilização do *Balanced Scorecard* e as seguintes variáveis:

H4.9A: Tipo de gestão.

H4.9B: Categoria.

H4.9C: Regime de exploração (Própria, Contrato de arrendamento, Contrato de gestão, Cessão de exploração).

H4.9D: Dimensão.

*Hipótese 4.10:* Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e as seguintes variáveis:

H4.10A: Tipo de gestão.

H4.10B: Afiliação a cadeia hoteleira.

H4.10C: Categoria.

H4.10D: Intensidade da concorrência na indústria.

*Hipótese 4.11:* Existe relação entre a utilização de técnicas de contabilidade de gestão e o tipo de gestão.

*Hipótese 4.12:* Existem diferenças entre utilizadores e não utilizadores do USALI quanto à percepção sobre as características do SCG.

Adicionalmente elaboraram-se as seguintes hipóteses, que serão testadas através da análise multivariada:

*Hipótese 4.13:* As unidades hoteleiras que fazem mais uso da informação sobre custos e dos orçamentos para as diversas finalidades pertencem maioritariamente a cadeias, têm maior dimensão, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.

*Hipótese 4.14:* As unidades hoteleiras que se caracterizam por utilizar mais os orçamentos a longo prazo, os orçamentos contínuos, os orçamentos flexíveis e os orçamentos de base zero, por iniciarem com maior antecedência a elaboração dos orçamentos, por reverem os orçamentos, por fazerem, em média, um uso mais elevado dos orçamentos para as diversas finalidades e por fazerem, em média, um uso mais elevado de praticamente todas as fontes de informação na elaboração dos orçamentos pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.

*Hipótese 4.15:* As unidades hoteleiras que atribuem maior importância aos indicadores de desempenho são afiliadas a cadeias, pertencem à categoria de cinco estrelas e enfrentam uma maior concorrência.

*Hipótese 4.16:* As unidades hoteleiras que fazem maior uso das técnicas de contabilidade de gestão são afiliadas a cadeias internacionais, possuem maior dimensão e enfrentam uma maior concorrência.

**Questão 5: Em que medida a contabilidade de gestão praticada nas unidades hoteleiras está a ser usada como um instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias?**

O propósito fundamental da CG é auxiliar a organização a alcançar os seus objetivos estratégicos. Mais do que responder a uma questão, pretende-se aqui observar a interligação entre a CG e a estratégia. Mais concretamente procura-se verificar se a CG está a apoiar a gestão na formulação e implementação da estratégia da unidade como enuncia a mais recente definição do IMA (2008). Justifica-se assim que esta questão não seja objeto de verificação direta e que se desenvolva somente na conclusão.

Na Tabela 4.1 apresentam-se as questões e as hipóteses de investigação acima enunciadas.

**Tabela 4.1 – Questões e Hipóteses de Investigação**

	<b>Questões de Investigação</b>	<b>Hipóteses de Investigação</b>
<p><i>Questão 1:</i> Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?</p>	<p><i>Questão 1.1:</i> Qual o grau de adoção do USALI nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 1.2:</i> Por que motivo não utilizam as unidades hoteleiras o USALI?</p> <p><i>Questão 1.3:</i> Em que medida foi adotado o USALI?</p> <p><i>Questão 1.4:</i> A quem coube a decisão de adotar o USALI?</p> <p><i>Questão 1.5:</i> Qual a opinião dos respondentes relativamente à imputação dos gastos indiretos aos departamentos operacionais com as finalidades previstas no USALI?</p> <p><i>Questão 1.6:</i> Qual a importância do USALI relativamente a outros normativos contabilísticos e fiscais?</p>	<p><i>Hipótese 4.1:</i> Existe relação entre a adoção do USALI e as seguintes variáveis:</p> <p>H4.1A: Tipo de gestão</p> <p>H4.1B: Dimensão</p> <p>H4.1C: Características dos respondentes (idade, função, habilitações académicas)</p> <p>H4.1D: Responsável pela organização do SCG (recursos internos/externos)</p>

(continua)

**Tabela 4.1 – Questões e Hipóteses de Investigação**

(continuação)

Questões de Investigação	Hipóteses de Investigação
<p><i>Questão 2:</i> Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?</p>	<p><u>Contabilidade de custos</u></p> <p><i>Questão 2.1:</i> Quais os objetos de custo nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.2:</i> Com que periodicidade, nas unidades hoteleiras, é fornecida informação sobre custos aos diversos utilizadores?</p> <p><i>Questão 2.3:</i> Com que finalidades é utilizada a informação sobre custos nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.4:</i> Qual o sistema de custeio adotado nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.5:</i> As unidades hoteleiras repartem os gastos indiretos? Quais os critérios usados na sua repartição?</p> <p><i>Questão 2.6:</i> Qual o grau de adoção do ABC nas unidades hoteleiras?</p> <p><u>Orçamentação</u></p> <p><i>Questão 2.7:</i> Com que periodicidade são elaboradas previsões das vendas e dos resultados nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.8:</i> As unidades hoteleiras elaboram orçamentos? Qual o seu horizonte temporal?</p> <p><i>Questão 2.9:</i> Com que finalidades são elaborados os orçamentos nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.10:</i> Que informação é usada na elaboração do orçamento anual das unidades hoteleiras? Que comparações são feitas?</p> <p><i>Questão 2.11:</i> Qual a abordagem utilizada na elaboração dos orçamentos das unidades hoteleiras? Qual o grau de envolvimento dos diversos níveis hierárquicos?</p> <p><i>Questão 2.12:</i> Com que antecedência tem início o processo de elaboração do orçamento anual nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.13:</i> Qual o grau de adoção de orçamentos de base zero e de orçamentos flexíveis nas unidades hoteleiras?</p> <p><i>Questão 2.14:</i> As unidades hoteleiras procedem à revisão do orçamento anual? Com que periodicidade?</p>
	<p><i>Hipótese 4.2:</i> Existe relação entre o número de centros de receitas/resultados e as seguintes variáveis:</p> <p>4.2A. Tipo de gestão 4.2B. Dimensão</p> <p><i>Hipótese 4.3:</i> Existe relação entre o número de centros de custos e as seguintes variáveis:</p> <p>4.3A: Tipo de gestão 4.3B: Dimensão</p> <p><i>Hipótese 4.4:</i> Existe relação entre a distribuição de custos do refeitório, da lavandaria e dos outros benefícios e encargos do pessoal (centros de custos transferidos) e o tipo de gestão.</p> <p><i>Hipótese 4.5:</i> Existe relação entre a distribuição de custos indiretos (controláveis e incontroláveis) e o tipo de gestão.</p> <p><i>Hipótese 4.6:</i> Existe relação entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e as seguintes variáveis:</p> <p>H4.6A: Categoria da unidade H4.6B: Tipo de gestão</p> <p><i>Hipótese 4.7:</i> Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e as seguintes variáveis:</p> <p>H4.7A: Dimensão H4.7B: Tipo de gestão H4.7C: Afiliação a cadeia hoteleira H4.7D Intensidade da concorrência na indústria</p> <p><i>Hipótese 4.8:</i> Existe relação entre o envolvimento dos diversos níveis hierárquicos no processo de elaboração do orçamento e a dimensão.</p>

(continua)

**Tabela 4.1 – Questões e Hipóteses de Investigação**

(continuação)

Questões de Investigação	Hipóteses de Investigação
<p><i>Questão 2: Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?</i></p>	<p><u>Medição/avaliação do desempenho</u></p> <p><i>Questão 2.15: Quais os sistemas de medição do desempenho utilizados pelas unidades hoteleiras? Qual o grau de adoção do BSC?</i></p> <p><i>Questão 2.16: Quais os indicadores de desempenho mais importantes nas unidades hoteleiras?</i></p> <p><i>Questão 2.17: Em que medida o desempenho serve de base à atribuição de recompensas nas unidades hoteleiras? Em que tipo de indicadores (financeiros/não financeiros) se baseiam os sistemas de recompensa?</i></p> <p><u>Outras técnicas/ferramentas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico</u></p> <p><i>Questão 2.18: Em que medida as unidades hoteleiras utilizam outras técnicas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico?</i></p>
<p><i>Questão 3: Que perceção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?</i></p>	<p><i>Hipótese 4.9: Existe relação entre a utilização do Balanced Scorecard e as seguintes variáveis:</i></p> <p>H4.9A: Tipo de gestão H4.9B: Categoria da unidade H4.9C: Regime de exploração H4.9D: Dimensão.</p> <p><i>Hipótese 4.10: Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e as seguintes variáveis:</i></p> <p>H4.10A: Tipo de gestão H4.10B: Afiliação a cadeia hoteleira H4.10C: Categoria da unidade H4.10D: Intensidade da concorrência na indústria</p> <p><i>Hipótese 4.11: Existe relação entre a utilização de técnicas de contabilidade de gestão e o tipo de gestão.</i></p>
<p><i>Questão 4: Em que diferem as unidades hoteleiras quanto à utilização do USALI, quanto às práticas de contabilidade de custos, de orçamentação, de medição do desempenho e quanto ao uso das técnicas de contabilidade de gestão?</i></p>	<p><i>Hipótese 4.12: Existem diferenças entre utilizadores e não utilizadores do USALI quanto à perceção sobre as características do SCG.</i></p> <p><i>Hipótese 4.13: As unidades hoteleiras que fazem mais uso da informação sobre custos e dos orçamentos para as diversas finalidades pertencem maioritariamente a cadeias, têm maior dimensão, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.</i></p> <p><i>Hipótese 4.14: As unidades hoteleiras que se caracterizam por utilizar mais os orçamentos a longo prazo, os orçamentos contínuos, os orçamentos flexíveis e os orçamentos de base zero, por iniciarem com maior antecedência a elaboração dos orçamentos, por reverem os orçamentos, por fazerem, em média, um uso mais elevado dos orçamentos para as diversas finalidades e por fazerem, em média, um uso mais elevado de praticamente todas as fontes de informação na elaboração dos orçamentos pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.</i></p> <p><i>Hipótese 4.15: As unidades hoteleiras que atribuem maior importância aos indicadores do desempenho são afiliadas a cadeias, pertencem à categoria de cinco estrelas e enfrentam uma maior concorrência.</i></p> <p><i>Hipótese 4.16: As unidades hoteleiras que fazem maior uso das técnicas de contabilidade de gestão são afiliadas a cadeias internacionais, possuem maior dimensão e enfrentam uma maior concorrência.</i></p>

**Tabela 4.1 – Questões e Hipóteses de Investigação***(continuação)*

<b>Questões de Investigação</b>	<b>Hipóteses de Investigação</b>
<i>Questão 5:</i> Em que medida a contabilidade de gestão praticada nas unidades hoteleiras está a ser usada como um instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias?	-

### 4.3 Universo e Amostra

A presente investigação tem como objeto de estudo os estabelecimentos hoteleiros localizados na região do Algarve, mais concretamente os hotéis e os hotéis-apartamentos (aparthotéis), doravante designados por unidades hoteleiras ou hotéis.

Seguindo investigação semelhante a nível internacional (Mia e Patiar, 2001; Makrigiannakis e Soteriades, 2007), restringiu-se o universo a estudar às unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas pois entendeu-se que as restantes não dispunham de estruturas complexas e um conjunto diversificado de produtos e serviços que justificasse sistemas e práticas de CG sofisticados, tais como múltiplos pontos de venda de A&B, *room service* e outros serviços personalizados.

A delimitação do universo de análise à região algarvia deve-se à sua importância e identidade única como destino turístico. Embora nos últimos anos o Algarve tenha sofrido uma ligeira quebra em alguns dos principais indicadores da oferta e da procura turística, continua a ser a principal região turística portuguesa. Como se observa na Tabela 4.2, que apresenta diversos indicadores da oferta e da procura turística por NUTS II, em 2008 (ano que serve de base ao presente estudo) existiam no Algarve 417 estabelecimentos hoteleiros<sup>45</sup> (20,4% do total nacional). A região possuía, no mesmo período, a maior capacidade de alojamento a nível nacional (98.724 camas), o que corresponde a uma quota de 36%. Era igualmente a região com maior número de dormidas<sup>46</sup> (36,4% do total), sendo, a seguir a Lisboa, a região com o maior número de hóspedes<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> O estudo do INE (INE, I.P., 2009) considera estabelecimentos hoteleiros os seguintes: hotéis, pensões, pousadas, estalagens, motéis e hotéis-apartamentos (aparthotéis). Para fins estatísticos considera ainda os aldeamentos turísticos e os apartamentos turísticos. De realçar que o novo regime jurídico dos empreendimentos turísticos (DL n.º 39/2008 de 7 de Março) apenas considera estabelecimentos hoteleiros os Hotéis, os Hotéis-Apartamentos e as Pousadas, como referido anteriormente.

<sup>46</sup> Dormida – Permanência de um indivíduo num estabelecimento que fornece alojamento, por um período compreendido entre as 12 horas de um dia e as 12 horas do dia seguinte.

<sup>47</sup> Hóspede - indivíduo que efetua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

**Tabela 4.2 – Procura e Oferta Turística em Portugal (2008)**

Região	Estabelecimentos hoteleiros			Capacidade de alojamento (N.º camas)	Dormidas (milhares)	Hóspedes (milhares)
	Total	Hotéis	Aparthotéis			
Norte	465	136	5	38.817	4.251	2.413
Centro	423	162	6	38.148	3.880	2.104
Lisboa	306	143	11	51.116	8.410	3.818
Alentejo	154	36	6	10.008	1.086	664
Algarve	417	90	63	98.724	14.265	2.928
R. A. Açores	83	37	7	8.662	1.128	353
R. A. Madeira	193	55	34	28.500	6.208	1.176
Total	2.041	659	132	273.975	39.227	13.456

Fonte: elaboração própria a partir de dados do INE, I.P. (2009).

Acresce que o Algarve é um caso particular no contexto do turismo em Portugal Continental. Tem um consumo extremamente sazonal, concentrado nos meses de Verão e essencialmente associado ao produto “Sol e Mar”. Não obstante, o seu clima é estável, possuindo a região a maior probabilidade de bom tempo fora da época do Verão, comparativamente a outros destinos de Portugal Continental. Assim, a estabilidade do clima pode, e tem vindo a ser, utilizada para diminuir a sazonalidade do consumo do Algarve, isto é, atrair consumidores para a região durante as outras estações do ano. O Algarve oferece pois um elevado potencial para desenvolver atividades alternativas à “praia”, como sejam o Golfe e o Turismo de Negócios, já que dispõe de todas as infraestruturas necessárias (e.g. hotéis modernos, excelentes campos de golfe).

Quanto à tipologia dos estabelecimentos hoteleiros, a opção pelos hotéis e hotéis-apartamentos, deve-se a pretender ter representada no estudo a denominada “hotelaria clássica” e à sua representatividade na região Algarvia, onde existem apenas três pousadas.

Para a identificação do universo foi solicitada a base de dados<sup>48</sup> da Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve (AHETA) que serviu de referência ao estudo *Balanço do Ano Turístico 2008*. Segundo esse estudo, existiam, à data, no Algarve, 91 estabelecimentos das tipologias e categorias referidas. Aquando dos contactos inicialmente efetuados com as unidades hoteleiras, houve necessidade de efetuar algumas correções a esta base, tendo sido excluídas três unidades: uma encerrada para obras, outra cuja abertura estava prevista apenas para 2010 e a outra aberta desde 2008, mas que estava a ser explorada pelo

<sup>48</sup> Este documento foi enviado por *email*.

atual operador desde meados de 2009, não dispondo assim de histórico<sup>49</sup> nem de dados para um período contabilístico completo. Adicionou-se ainda um estabelecimento de quatro estrelas que não constava da base de dados, após ter obtido a confirmação junto dos respetivos dirigentes que se inseria naquela categoria e que estava legalizado.

A dimensão do universo fixou-se, por conseguinte, em 89 unidades hoteleiras (57 hotéis e 32 hotéis-apartamentos). Optou-se por inquiri-lo na totalidade.

A distribuição geográfica dos estabelecimentos hoteleiros que integram a amostra consta da Tabela 4.3.

**Tabela 4.3 – Distribuição dos Estabelecimentos Hoteleiros do Algarve por Concelho**

Concelho	Número de estabelecimentos
Albufeira	31
Castro Marim	2
Faro	2
Lagoa	8
Lagos	5
Loulé	15
Olhão	2
Portimão	12
Silves	3
Tavira	4
Vila Bispo	1
Vila Real de Santo António	4
Total	89

Fonte: elaboração própria a partir de dados facultados pela AHETA.

É de notar, por fim, que os principais grupos hoteleiros a operar em Portugal se encontram representados neste universo. É pois legítimo supor que algumas conclusões do estudo possam ter interesse para além do universo escolhido.

#### 4.4 Unidade de Análise e Níveis de Agregação dos Atributos

A unidade de análise é o hotel individual, independentemente de pertencer, ou não, a uma cadeia hoteleira. Isto porque a realidade Algarvia é a de um sistema hoteleiro cuja evolução não foi linear, a partir do zero. Existem hotéis pertencentes à mesma cadeia, mas com origens muito diferentes, com histórias anteriores, pois já pertenceram a outras entidades. Estes hotéis

<sup>49</sup>Alguns dos dados recolhidos, como por exemplo o volume de vendas e o número de trabalhadores, reportam-se a 2008.

mantiveram algumas características, de que são exemplo, para além da dimensão, a carteira de clientes, a aposta estratégica, o *mix* de vendas e até a estrutura de custos. Tal não impede, porém que estas unidades tenham adotado as práticas contabilísticas do grupo, pois, regra geral, estes têm a função financeira centralizada ou a cargo do mesmo indivíduo. Muitos dos atributos que este estudo recolheu são iguais para as diversas unidades pertencentes à mesma cadeia, motivo pelo qual se optou nestes casos, e após confirmação com o responsável pela CG, por preencher um questionário para o grupo e não um questionário para cada unidade, como se explica no ponto seguinte. Pode argumentar-se que as cadeias com mais hotéis se tornam “casos influenciáveis” em análise estatística. Porém, não é esse o caso pois nenhuma cadeia parece destacar-se, em número de unidades, o suficiente para se tornar influencial. Neste aspeto, note-se, o Algarve é totalmente diferente de outros destinos turísticos onde existem poucas cadeias, muito representadas.

O facto da unidade de análise adotada no estudo ter sido a unidade hoteleira não impede que outras unidades mais agregadas tenham sido analisadas. Assim, o estudo contempla ainda o ponto de vista do respondente uma vez que existem várias unidades hoteleiras que partilham o mesmo responsável pela CG (Diretor Financeiro-DF, Técnico Oficial de Contas-TOC, etc.). Privilegiou-se esta unidade de análise nas questões associadas às “informações sobre o respondente” (ponto 4 do questionário), à “perceção sobre o desempenho do SCG” (ponto 3) e noutras que refletem opiniões dos respondentes (*e.g.*, questão n.º 2.2.5 sobre a imputação dos custos indiretos aos departamentos operacionais). O número de respondentes ascende a 35.

## 4.5 Método de Pesquisa e Recolha de Dados

### 4.5.1 Método de Pesquisa

Os dados recolhidos nesta investigação foram de dois tipos: primários e secundários. Na recolha dos dados primários utilizaram-se como métodos o questionário (Anexo B) e a entrevista. Os dados secundários foram recolhidos por meio de observação e análise direta de documentos, tais como contas de exploração<sup>50</sup>, planos de contas, orçamentos e outros, facultados pelos respondentes aquando da recolha do inquérito.

As entrevistas pessoais, pouco estruturadas com perguntas abertas, foram realizadas antes e após o lançamento do questionário. As entrevistas preliminares tiveram como objetivo auxiliar a elaboração do questionário e serviram para adquirir uma perceção das práticas correntes na indústria, permitindo assim seleccionar as perguntas adequadas para serem incluídas na primeira versão do mesmo. Após a construção do questionário realizou-se um segundo conjunto de entrevistas com o intuito de o testar, ou seja, verificar a adequação das questões, da escala de resposta, da dimensão e da apresentação do questionário. Nesta primeira fase realizaram-se seis entrevistas com diretores financeiros de dois grupos hoteleiros a operar no Algarve, um nacional e outro internacional, com um consultor de empresas e formador na área da hotelaria, com o responsável pelo gabinete de estudos e estatísticas da Associação da Hotelaria de Portugal (AHP), localizada em Lisboa, com o autor das únicas obras de contabilidade analítica aplicada ao setor hoteleiro editadas em Portugal, também ele Diretor hoteleiro, e com uma reconhecida investigadora na área. Optou-se por não aplicar as entrevistas a uma amostra superior extraída do Universo, dado existir a consciência da dificuldade em obter a cooperação dos responsáveis no setor para participar em investigações académicas e assim esgotar a oportunidade.

Após a recolha dos dados, do seu tratamento e da obtenção dos resultados preliminares efetuaram-se novamente entrevistas<sup>51</sup> com vista a esclarecer questões e obter explicações mais detalhadas para os resultados encontrados. Nesta fase foram mais uma vez entrevistados responsáveis pela área financeira de alguns hotéis.

---

<sup>50</sup> Nem todas as unidades disponibilizaram as contas de exploração. Numa das unidades o respondente (Diretor geral, comentou: “Não facultamos pois o segredo é a alma do negócio”.

<sup>51</sup> Existia a intenção de realizar entrevistas com um maior número de responsáveis financeiros. Porém, perante a longa duração de algumas entrevistas para a recolha do questionário optou-se por esclarecer a maioria das dúvidas através de *email*.

O questionário foi dirigido aos responsáveis pelas áreas contabilística e financeira, titulares de cargos como diretor financeiro, chefe de contabilidade, *controller*, TOC ou responsável de serviços administrativos.

O questionário, semiestruturado, é composto essencialmente por questões fechadas, existindo porém algumas questões abertas. Estas permitem aos respondentes comentar alguns aspetos à sua escolha e fornecer informações adicionais não contempladas neste instrumento. Constatou-se, porém, que estas questões registaram menores índices de resposta comparativamente às questões fechadas.

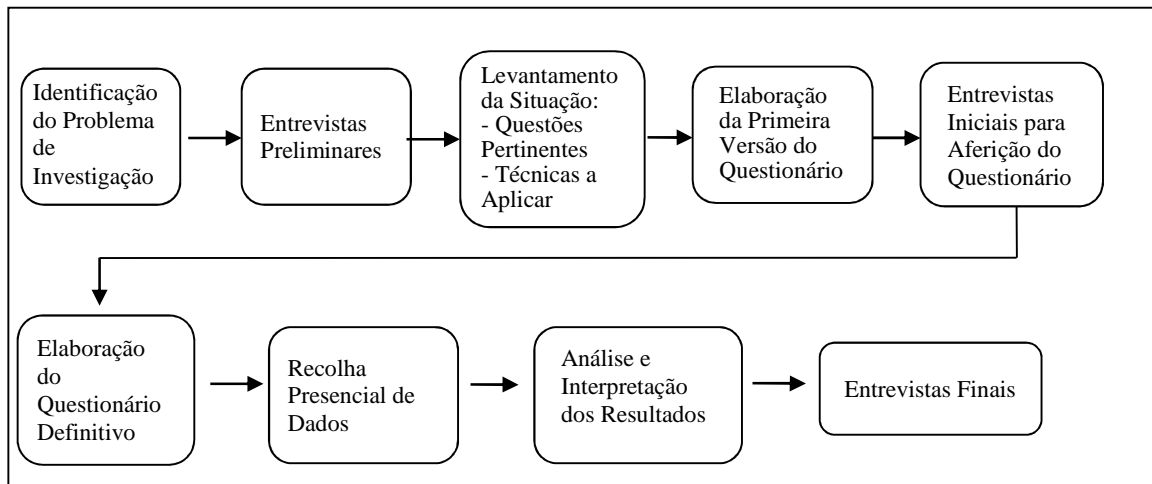
Foi decidido preencher um único questionário nos casos de grupos hoteleiros com vários hotéis que tivessem a função financeira centralizada, ou seja, sempre que existisse um único diretor financeiro/chefe de serviços administrativos/*controller* para todos os hotéis do grupo/região e que os procedimentos e práticas contabilísticas fossem idênticos para todos eles. Nestas circunstâncias, apenas se solicitou o preenchimento individualizado do primeiro bloco de questões (“informações sobre a unidade hoteleira”) sendo os restantes comuns aos vários hotéis do grupo.

A validade do questionário, entendida como apropriada para a operacionalização das variáveis, foi assegurada pela sua fundamentação na revisão da literatura, pelo recurso a medidas usadas em questionários de referência na área da CG e da gestão hoteleira e pela revisão crítica do questionário por peritos na área e potenciais respondentes, de forma a detetar eventuais ambiguidades e incongruências nas questões colocadas.

A investigação utiliza assim métodos mistos, isto é não apenas quantitativos mas também qualitativos, designadamente no tratamento das respostas ao questionário e às entrevistas pessoais e na análise dos dados recolhidos na observação direta de documentos, os quais aparecem concomitantemente com comentários proferidos por profissionais experientes.

Na Figura 4.1 apresentam-se as fases da pesquisa:

**Figura 4.1 – Fases da Pesquisa**



Fonte: elaboração própria.

#### **4.5.2 Método de Recolha de Dados**

Como método de recolha do questionário optou-se pela resposta presencial. Numa primeira fase, foi estabelecido um contacto telefónico para identificar o responsável pela contabilidade de gestão na unidade hoteleira e agendar com ele uma reunião para a recolha dos dados. Para garantir a sua aceitação, foram explicados os objetivos da investigação, foi garantida a confidencialidade das respostas e foi prometido o envio de um relatório com as principais conclusões do estudo. Estas informações foram depois facultadas por escrito num documento (Anexo A), entregue em mão.

A opção pela recolha presencial deveu-se a diversos motivos:

- Número de hotéis de quatro e cinco estrelas localizados no Algarve, possibilitando a deslocação a todos eles;
- Receio de que a utilização de um inquérito postal ou eletrónico pudesse gerar uma amostra demasiado pequena para produzir uma análise de dados significativa;
- Possibilidade de explicar em privado aos inquiridos o objetivo da investigação e os seus benefícios, contribuindo assim para os motivar para responderem e aumentar a taxa de resposta;
- Minimização dos receios de resposta, contribuindo não só para o aumento do número de inquéritos preenchidos, como para a redução do número de perguntas sem

resposta, desvantagens geralmente apontadas ao questionário enquanto instrumento de recolha de dados;

- Possibilidade de esclarecer os inquiridos sobre o significado de determinados conceitos<sup>52</sup> e de os ajudar na compreensão das questões, gerando uma maior fiabilidade das respostas. De ressaltar, que os dados recolhidos foram obtidos de forma crítica, sendo que, durante o processo, se procurou ativamente atingir a realidade, não tanto o que os inquiridos porventura dissessem que era a realidade;
- Possibilidade de visualização *in loco* dos sistemas e de obter documentação a que dificilmente se teria acesso com outro meio de recolha (o contacto pessoal entre entrevistado e pesquisador permite ganhar confiança), contribuindo assim para uma melhor compreensão dos sistemas.

Como inconvenientes associados a este método de recolha são de realçar:

- Possibilidade de criar enviesamento nas respostas, pela possibilidade do pesquisador induzir a própria resposta do inquirido. Porém, considera-se que este inconveniente foi largamente ultrapassado pela redução da subjetividade que se teria originado na interpretação do questionário caso o pesquisador não estivesse presente;
- Elevado consumo de tempo originado quer pela dificuldade em agendar reuniões, quer pela duração das entrevistas, quer pelas deslocações, apesar da concentração geográfica das unidades;
- Informação recolhida a partir de uma única fonte que, nalguns casos não possuía completo domínio da informação sobre a qual se pretendia recolher evidência (esta situação foi notada essencialmente na parte da caracterização da envolvente e da utilização de “outras técnicas”).

Os dados foram recolhidos entre Outubro de 2009 e Março de 2010. Foram contactadas todas as unidades do universo, tendo 68 concordado em participar. As reuniões para recolha do questionário duraram, em média, três horas (duração mínima: 1,5 horas; duração máxima: 7 horas). A maioria das reuniões decorreu nos departamentos de contabilidade/financeiros dos

---

<sup>52</sup> Uma vez que se previa a dificuldade dos inquiridos em compreender a terminologia própria da CG, aquando da recolha de dados foi-lhes facultado um glossário com a definição de diversos termos, como por exemplo abordagem *top-down*, abordagem *bottom-up*, custo padrão, custeio alvo (*target costing*), custeio do ciclo de vida (*life cycle costing*), custeio baseado nas atividades (*activity based costing*), entre outros.

próprios hotéis, tendo algumas sido realizadas em gabinetes de Técnicos Oficiais de Contas ou na sede dos grupos (Lisboa). Procurou-se sempre que a recolha de dados ocorresse num local onde os respondentes pudessem facilmente aceder aos sistemas para que a investigadora pudesse comprovar a fiabilidade dos dados.

Após a recolha de informação, considerou-se que dois questionários estavam muito incompletos e optou-se por não os incluir no estudo. Dos 66 inquéritos preenchidos, cinco (três respeitantes a unidades hoteleiras pertencentes ao mesmo grupo) contêm ainda algumas questões sem resposta relacionadas com a caracterização do hotel (*e.g. mix* de receitas e estrutura de custos) e com a utilização de outras técnicas de CG<sup>53</sup>.

#### 4.6 Estrutura do Questionário

O questionário encontra-se estruturado em quatro partes:

1. *Informações sobre a unidade hoteleira* – visa caracterizar as unidades hoteleiras participantes na investigação, contemplando para o efeito questões relacionadas com a idade e a dimensão da unidade (número de quartos, número de camas, número de trabalhadores e volume de vendas), o regime de exploração e o tipo de gestão (própria, contrato de arrendamento, contrato de gestão, contrato de exploração e contrato de franquia), o *mix* de receitas, a estrutura de custos (indiretos e fixos) e a estratégia seguida (liderança de custos, diferenciação de serviços, focalização num nicho de mercado). Visa ainda caracterizar a envolvente externa no tocante à intensidade da concorrência na indústria, em áreas como preço, pessoal qualificado e no lançamento de novos serviços/*packages*. Os dados quantitativos solicitados nesta parte têm como referência o ano de 2008, porque quando se iniciou a recolha de dados ainda decorria o ano de 2009.
2. *Desenho e uso de sistemas de contabilidade de gestão (interna/analítica)* - visa caracterizar os SCG dos hotéis. Encontra-se dividida em seis pontos:

##### 2.1. Organização e informatização do SCG

---

<sup>53</sup> Em quatro dos casos justifica-se pelo facto da fonte indicada como adequada para preencher o questionário não ter conhecimento suficiente da informação sobre a qual se pretendia recolher evidência, tendo que recorrer ao superior hierárquico localizado na sede, ou por não dispor da mesma no momento. Foram efetuadas diversas tentativas de contato, quer por telefone, quer por *email*, no sentido de completar o questionário, mas tal não se veio a concretizar.

- 2.2. Sistemas Uniformes de Contabilidade
- 2.3. Contabilidade de custos
- 2.4. Orçamentação
- 2.5. Medição/Avaliação do desempenho
- 2.6. Outras técnicas

Neste último ponto procura-se aferir se as unidades hoteleiras utilizam outras técnicas, em particular técnicas contemporâneas e de planeamento estratégico não analisadas nas secções anteriores do questionário. É o caso da análise SWOT, da análise/custeio da cadeia de valor, *benchmarking*, do custeio do ciclo de vida e do custeio alvo. Com estas perguntas pretende-se responder às seguintes questões de investigação: *Q1: Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?*; *Q2: Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?* e *Q5: Em que medida a contabilidade de gestão praticada nas unidades hoteleiras está a ser usada como um instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias?*

3. *Perceção sobre o sistema de contabilidade de gestão* - tem por objetivo conhecer a perceção do inquirido sobre determinadas características da informação produzida pelo SCG, como sejam compreensibilidade, pormenorização, tempestividade, exactidão, adequação às necessidades dos decisores, custo/eficácia, flexibilidade e comparabilidade. O objetivo é responder à *Questão 3: Que perceção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?*

4. *Informações sobre o respondente* - destina-se a obter algumas informações sobre o respondente que permitam caracterizá-lo, nomeadamente idade, habilitações académicas, anos de experiência na área financeira, antiguidade na função atual e o número de hotéis a cargo.

Para além dos dados obtidos através do questionário, foram usados e incluídos na análise outros dados disponíveis publicamente como sejam a tipologia, a categoria e a localização geográfica (concelho).

#### **4.7 Definição e Medição das Variáveis**

Em seguida descrevem-se as variáveis do questionário e o modo como foram operacionalizadas. De referir que se optou por usar escalas de *Likert* com cinco níveis de respostas, pois entendeu-se que a utilização de mais níveis dificultaria o tratamento dos dados, devido à dispersão das respostas, obrigando ao seu agrupamento. Acresce que esta escala é amplamente utilizada noutros estudos com os quais se pretende fazer comparações.

**Dimensão** – a dimensão é uma variável utilizada em vários estudos aplicados ao setor hoteleiro (Sharma, 2002; Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009a, 2009c). Para a medir, estes estudos utilizam o número de quartos, o número de camas, o número de trabalhadores, o volume de vendas ou algumas destas variáveis em conjunto. Não existindo consenso quanto à que melhor representa a dimensão, e para facultar posteriores comparações, usam-se as quatro variáveis.

**Tipo de gestão** – Esta variável possui três categorias de resposta: independente, cadeia hoteleira nacional e cadeia hoteleira internacional.

**Localização geográfica** – para operacionalizar esta variável seguiu-se a metodologia da AHETA que se baseia na divisão por concelho. Compreende doze categorias de resposta que correspondem aos concelhos do Algarve onde existem unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas: Albufeira, Castro Marim, Faro, Lagoa, Lagos, Loulé, Olhão, Portimão, Silves, Tavira, Vila do Bispo e Vila Real de Santo António.

**Regime de exploração** - Como já foi referido, as unidades hoteleiras podem funcionar de formas muito diferentes, em função dos regimes contratuais por que se regem. Assim, a exploração pode ser própria ou efetuada por terceiros. Neste último caso, existirá um contrato de gestão, um contrato de arrendamento ou um contrato de franquia. A versão original do inquérito contemplava apenas estas quatro categorias; contudo, houve necessidade de acrescentar a categoria “contrato de cessão de exploração”. Esta não havia sido ponderada, pois tanto a literatura (Planas, 2004; AECA, 2005) como as entidades oficiais (Turismo de Portugal, I.P., 2009) não a identificam como uma tipologia contratual comum na gestão hoteleira, fazendo apenas referência ao contrato de arrendamento. Este consiste, segundo a

AECA (2005) num “acordo entre a propriedade e uma entidade gestora sobre o aluguer do negócio hoteleiro e não do estabelecimento com as suas instalações, pertences e utensílios” (2005: pp.14-15). Planas (2004) adverte que, quando se fala em arrendamento no âmbito hoteleiro, há que distinguir entre arrendamento do imóvel e arrendamento do próprio negócio hoteleiro, como unidade patrimonial em funcionamento, o que o autor denomina de “arrendamento de indústria”. Dado que, no decurso da recolha de dados, seis unidades assinalaram a categoria “contrato de arrendamento”, frisando, porém, que não se tratava de um contrato de arrendamento, mas de exploração, optou-se por criar uma categoria com esta última designação e incluir na primeira apenas os casos em que o objecto do contrato é o arrendamento do imóvel, ou seja, do local do negócio em si.

**Estrutura de custos** – A estrutura de custos da unidade hoteleira mediu-se através do peso dos custos indirectos nos custos totais e dos custos fixos nos custos totais. Este instrumento baseia-se em Pavlatos e Paggios (2007).

**Estratégia competitiva** – para agrupar e caracterizar a realidade do tecido empresarial no setor quanto à estratégia competitiva, usou-se uma construção baseada na tipologia de Porter (1980) e adotada na literatura (Instituto para a Inovação e Formação, 1999; Estevão *et al.*, 2009). Compreende quatro categorias de resposta: liderança de custos, diferenciação de serviços, focalização num nicho de mercado e combinação de estratégias. Uma vez que se previa poderem os respondentes vir a ter dificuldades em identificar o comportamento estratégico seguido, o que se veio a confirmar, facultou-se, para orientação, o estudo “*Hotelaria em Portugal*” do Instituto para a Inovação e Formação (1999), o qual caracteriza o comportamento seguidos pelos estabelecimentos hoteleiros em cada uma das diferentes estratégias.

**Origem da fixação de preços** – esta questão, elaborada com base em Gomes (2007), permite aferir em que medida os preços são fixados pela empresa ou pelo mercado. Na escala, 1 corresponde a “fixados pela empresa” e 5 a “fixados pelo mercado”.

**Intensidade da concorrência na indústria** – a intensidade da concorrência é uma das dimensões da envolvente externa. Para operacionalizar esta variável utilizou-se um instrumento desenvolvido por Sharma (2002) e adaptado de Khandwalla (1972) e Gordon e Narayanan (1984). Solicita-se aos respondentes que avaliem, na escala de 1 “negligenciável” a 5 “extremamente intensa”, a concorrência pelo preço, a concorrência por pessoal qualificado e a concorrência no lançamento de novos serviços/*packages* que as suas unidades enfrentam.

Tal como Sharma (2002) optou-se por não considerar a “concorrência na compra de matérias-primas” por não ter relevância para a indústria, o que foi constatado por Lima Santos *et al.* (2010).

**Localização do processamento dos dados da contabilidade** - O processamento dos dados e outras tarefas de execução da contabilidade podem ter lugar internamente (*on-site*) ou externamente (*off-site*). Neste último caso, a contabilidade poderá ser executada na sede ou num escritório central (centralizada) ou ainda por terceiros (subcontratada). Burgess (2004) aponta como principais benefícios em ter a contabilidade executada no exterior a poupança de custos, o maior volume de informação, a obtenção de aconselhamento externo tecnológico e funcional e a focalização em “*core products*”. Não obstante, reconhecer, subcontratar a contabilidade a um prestador de serviços externo pode refletir-se numa potencial perda de controlo, razão pela qual a centralização pode ser mais popular.

A variável localização do processamento dos dados da contabilidade contempla, assim, três categorias de resposta: “Centralizada”, “Na própria unidade” e “Num gabinete de contabilidade”.

**Responsável pela organização do SCG** – Esta variável foi medida através de um instrumento adaptado de Machado (2007). Compreende seis categorias de resposta: “empresa de consultoria de gestão”, “empresa de informática”, “profissional liberal externo”, “atual responsável pelo sistema”, “outros recursos internos do hotel/grupo” e “outro”.

**Articulação entre a Contabilidade de Gestão (Interna/Analítica) e a Contabilidade Geral/Financeira** – Esta variável foi medida através de um instrumento desenvolvido neste estudo, tendo por base a literatura. De um ponto de vista teórico, o modo de articulação das contas das contabilidades geral e de gestão assenta em dois *sistemas de contas*: sistemas monistas e sistemas dualistas. Os sistemas monistas caracterizam-se pelo facto de não existir separação entre as duas contabilidades. Revestem duas formas: único indiviso, ou monista radical, e monista diviso. Nos sistemas dualistas as contabilidades encontram-se separadas, não se movimentando contas de cada uma delas por contrapartida de contas da outra. Nestes distinguem-se o sistema duplo contabilístico e o sistema duplo misto. Reconhece-se, porém, que o desenvolvimento da informática veio introduzir alterações sensíveis nos conceitos tradicionais de sistema de contas, de modo que, hoje em dia, na informatização dos sistemas contabilísticos, não se respeita em muitos casos a ortodoxia destes conceitos (Pereira e Franco, 2001). Assim, criaram-se três categorias de resposta com base nos dois sistemas

identificados (“um só sistema de contas”, “sistemas de contas distintos” e “contabilidade de gestão através de mapas e registros”) e uma quarta denominada “centros de custos na contabilidade de gestão sem ser por partidas dobradas e sem utilizar contas reflectidas”.

**Suporte informático utilizado na Contabilidade de Gestão** - esta variável foi medida através de um instrumento adaptado de Machado (2007). Compreende três categorias de resposta: “sistema informático único”; “folhas de cálculo”, sistema informático único e folhas de cálculo”.

**Software utilizado** – esta variável foi medida através de um instrumento desenvolvido neste estudo, tendo por base informações facultadas nas entrevistas preliminares. Contempla 12 categorias de resposta que abrangem *software* próprio, sistemas integrados de gestão empresarial e *software* específico.

**Concordância com a imputação dos custos indiretos aos departamentos operacionais** – esta variável mede a utilidade da imputação dos custos indiretos aos centros de receitas para quatro finalidades referidas na nona edição do USALI (HANYC, 1996). A escala vai de 1 “discordo totalmente” a 5 “concordo totalmente”.

**Importância de normas setoriais, nacionais, internacionais e legislação fiscal para a gestão financeira da unidade** - esta variável foi medida utilizando um instrumento desenvolvido neste estudo e baseado em Kwansa e Schmidgall (1999). Solicita-se aos respondentes que indiquem na escala de 1 “nada importante” a 5 “muito importante” a importância que atribuem às normas de contabilidade setoriais, nacionais, internacionais e à legislação fiscal.

**Objetos de custo** – esta variável foi medida através de um instrumento adaptado de Pavlatos e Paggios (2007). Contempla cinco categorias de resposta: “centros de resultados”, “centros de custos”, “clientes/segmentos de mercado”, “quarto” e “outros”.

**Número de centros de receitas/resultados e de centros de custos** – para medir esta variável optou-se por agrupar o número de centros de receitas/resultados e o número de centros de custos em classes, como em Gomes (2007).

**Coincidência entre a estrutura organizacional e os centros ou departamentos em que se encontra estruturada a contabilidade de gestão** – esta questão baseia-se em Planas (2004). Possui duas categorias de resposta: “sim” e “não”.

**Finalidades da informação sobre custos** – esta variável foi medida utilizando um instrumento desenvolvido neste estudo e baseado na literatura (Johnson e Kaplan, 1991; Pavlatos e Paggios, 2009a). Pretende captar em que medida as unidades hoteleiras utilizam a informação sobre custos para fixação de preços de serviços, análises de rentabilidade de clientes, decisões relativas a serviços, *design* de novos serviços, avaliação do desempenho, orçamentação redução de custos, aceitação/rejeição de *packages* de operadores turísticos, *benchmarking* e estudos especiais de custos. Na escala, 1 equivale a “nenhum uso” e 5 a “uso muito elevado”.

**Periodicidade das previsões das vendas e periodicidade das previsões dos resultados** – esta variável é uma adaptação do instrumento desenvolvido por Sharma (2002). Apresenta oito categorias de resposta: “nunca”, “diária”, “semanal”, “mensal”, “trimestral”, “semestral”, “anual” e “sem periodicidade fixa”.

**Finalidades dos orçamentos** – esta variável foi medida através de um instrumento construído para este estudo, tendo por base a literatura (Jones, 1998, 2006; Schmidgall e DeFranco, 1998; Sharma, 2002; Mortal, 2007; Makrigiannakis e Soteriades, 2007). Reflete em que medida as unidades usam os orçamentos para: “avaliar o desempenho”, “auxiliar o planeamento a curto prazo”, “auxiliar o planeamento a longo prazo”, “definir objetivos e metas”, “motivar a gestão e o pessoal”, “auxiliar o controlo”, “comunicar planos” e “coordenar as atividades”. Na escala, 1 equivale a “nenhum uso” e 5 a “uso muito elevado”.

**Informação utilizada na elaboração do orçamento anual** – esta variável foi medida utilizando um instrumento desenvolvido por Jones (2006). Pretende avaliar em que medida as unidades usam a seguinte informação na elaboração do orçamento anual: “valores reais do ano anterior”, “valores orçamentados do ano anterior”, “análises de mercado internas”, “indicadores económicos locais/nacionais/internacionais” e “estatísticas da indústria”. Na escala, 1 equivale a “nunca” e 5 a “sempre”.

**Abordagem utilizada na elaboração dos orçamentos** – esta variável foi medida através do instrumento usado por Jones (1998, 2006) e Schmidgall *et al.* (1996). Compreende três categorias de resposta: “*top-down*”, “*bottom-up*” e “combinação das duas abordagens”.

**Termos de comparação das realizações** – esta variável foi adaptada de Schmidgall e Ninemeier (1987) e Schmidgall *et al.* (1996) e pretende avaliar em que medida as unidades comparam as realizações (receitas e custos) com os seguintes números: “valores reais do ano

anterior”, “valores constantes do orçamento original”, “valores constantes do orçamento revisto”, “custos baseados no *mix* de vendas real”, “custos padrões”, “valores da concorrência”, “valores das outras unidades do grupo”.

**Importância atribuída a indicadores de desempenho** - esta variável mede a importância para o hotel de um conjunto de indicadores de desempenho que a revisão de literatura mostrou terem relevância no contexto hoteleiro (Phillips, 2000; Harris e Mongiello, 2001; Phillips e Louvieris, 2005; Evans, 2005). Os dezoito indicadores selecionados abrangem todas as perspetivas do BSC. Na escala, 1 equivale a “nenhuma importância” e 5 a “importância muito elevada”.

**Utilização de outras técnicas/ferramentas** – esta variável foi medida através de um instrumento desenvolvido neste estudo e baseado na literatura (Bjornenak e Olson, 1999; Phillips, 2000; Ferreira, 2002). Utiliza catorze técnicas de contabilidade e de marketing importantes para o planeamento estratégico, incluindo técnicas contemporâneas de CG não contempladas em questões anteriores. Na escala, 1 representa “nenhum uso” e 5 “uso elevado”.

**Perceção das características do sistema de contabilidade de gestão** – esta variável foi medida através de um instrumento composto por nove itens, desenvolvido neste estudo tendo por base a literatura (Brown, 1995; Downie, 1997; Mia e Patiar, 2001; Ferreira, 2002; Pavlatos e Paggios, 2009a). Aos respondentes foi solicitado que avaliassem o desempenho do SCG quanto a diversas características da informação e do próprio sistema, nomeadamente: “compreensibilidade da informação”, “pormenorização da informação”, “oportunidade/tempestividade da informação”, “exatidão da informação”, “adequação da informação às necessidades dos decisores”, “flexibilidade do sistema”, “custo/eficácia do sistema”, “possibilidade de comparação com outros sistemas” e “desempenho global do sistema”. Na escala 1 representa “pouco satisfatório” e 5 “muito satisfatório”.

#### **4.8 Técnicas Estatísticas Utilizadas**

Com a informação recolhida através dos inquéritos efetuados aos responsáveis pela CG das unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas do Algarve, foram criadas tabelas de dados com a ferramenta *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Este programa foi utilizado na análise descritiva e nos testes de hipóteses.

Após a introdução dos dados e da sua verificação e correção, procedeu-se a análises univariadas, bivariadas e multivariadas. Na análise univariada, as variáveis foram estudadas isoladamente. Os resultados são apresentados através de tabelas de frequências absolutas e relativas e de gráficos, sendo calculadas as principais características amostrais (média, moda, desvios padrão, mínimos e máximos). Na análise bivariada estudaram-se as relações entre duas variáveis utilizando tabelas de frequência, técnicas de associação e comparação entre amostras. Para analisar a existência de relação entre variáveis nominais utilizou-se o teste do Qui-quadrado *de Pearson*. Em algumas situações não foi possível utilizar este teste pelo facto de a amostra ser pequena (66 casos) e por diversas vezes existirem mais de 20% de células com frequência esperada inferior a cinco. Para ultrapassar este problema, usou-se em alternativa o teste exato de *Fisher*, como recomendam Hill e Hill (2009). A hipótese nula que estabelece que, na população, as variáveis são independentes é rejeitada sempre que o valor- $p$ <sup>54</sup> resultante do teste é inferior a 0,05. Para atribuir um grau de relacionamento a duas variáveis nominais calculou-se o coeficiente de associação *V de Crámer* (Hill e Hill, 2009). Na fase descritiva utilizaram-se ainda técnicas do tipo paramétrico como o teste *t de Student* para comparar médias entre amostras. No âmbito da análise bivariada houve por vezes necessidade de criar outras variáveis para além das variáveis constantes do questionário, através da recodificação das iniciais. Na análise multivariada analisaram-se simultaneamente relações entre três ou mais variáveis por meio da análise fatorial, regressão logística e outras. Importa referir que as técnicas de análise fatorial e análise de *clusters* são utilizadas neste estudo apenas como ferramentas, para ajudar à compreensão da forma como as variáveis estão correlacionadas.

Para testar as hipóteses do estudo recorreu-se quer à análise bivariada quer à análise multivariada. Foram criadas novas variáveis utilizando-se a análise fatorial (método das componentes principais). Para estudar a independência entre variáveis utilizou-se o teste do Qui-quadrado ou, em alternativa, o teste exato de *Fisher*. Para estimar o grau de correlação entre variáveis ordinais ou escalares, sejam elas discretas ou contínuas, utilizaram-se os coeficientes de correlação de *Pearson* ou *Rho de Spearman* quando uma ou ambas dessas

---

<sup>54</sup> A metodologia estatística do teste de hipóteses assenta na observação de uma probabilidade conhecida como “valor- $p$ ”. Esta probabilidade indica a verosimilhança de se observar uma estatística (tal como na diferença entre médias, no Qui-quadrado, no F de Fisher) tão elevada como aquela que estamos a observar quando, na população, essa estatística indicaria independência (valor “0” para a diferença entre médias e para o coeficiente de correlação ou o Qui-quadrado, valor 1 para o rácio F de Fisher). Portanto, um “valor- $p$ ” muito pequeno aponta para uma muito baixa probabilidade de independência. Na prática, convencionou-se rejeitar a hipótese nula quando o “valor- $p$ ” < 0,05. Porém, no presente caso, uma clara rejeição irá requerer “valores- $p$ ” menores.

variáveis apresentavam distribuição irregular. Foram ainda realizadas análises de variância (ANOVA) e testes *t de student* para testar a significância das diferenças entre valores médios por classe.

Entendeu-se, ao usar testes de hipóteses simples (bivariados), que não teria cabimento introduzir variáveis de controlo nesses testes. Isto porque o número de casos não o permitiria ou porque a comparação com a literatura ficaria prejudicada. Por exemplo, a alternativa multivariada ao teste do Qui-quadrado é demasiado sofisticada para quem apenas tem 66 casos mas, potencialmente, dezenas de variáveis de controlo.

Existe a consciência de que o número de testes de significância realizados neste trabalho possa ter sido demasiado elevado atendendo ao número de casos na amostra. É mais do que provável que algumas das significâncias obtidas sejam apenas o resultado natural da repetição de jogos com probabilidade baixa<sup>55</sup>. Assim, os valores reportados na tese devem ser interpretados de forma conservadora.

Refira-se que o estudo não questiona a direção causal das relações encontradas. Tais relações podem, pois, significar qualquer dos três sentidos causais possíveis, incluindo a existência de variáveis não observadas. Mais uma vez, o número de casos da amostra iria impossibilitar o uso de testes como a análise de percursos ou a regressão por etapas.

A análise multivariada é usada para testar algumas hipóteses do estudo. A regressão logística, por exemplo, testa a significância de variáveis explicativas. Algumas dessas variáveis podem ser fatores (componentes principais). A análise de *clusters* também é usada em conjunto com a regressão logística para testar hipóteses. Estes testes assentam na seguinte metodologia: primeiro enuncia-se a hipótese e identificam-se as variáveis explicativas apropriadas em cada caso; a seguir, baseados apenas nos valores que tais variáveis assumem para toda a amostra, permite-se que um algoritmo descubra quais os arranjos de casos (grupos de hotéis) que se formam naturalmente sem qualquer tipo de intervenção externa; esses grupos ou *clusters* denotam portanto características intrínsecas ao conjunto dessas variáveis, as quais conduzem à mencionada divisão dos hotéis da amostra em grupos; finalmente, um outro algoritmo classificador, tipicamente uma regressão logística, tentará identificar quais as variáveis contingenciais (dimensão, intensidade da concorrência, tipo de gestão, etc.) que são

---

<sup>55</sup> Objeção semelhante à que originou a correção de Bonferroni (a este respeito ver [http://wikipedia.org/wiki/bonferroni\\_correction](http://wikipedia.org/wiki/bonferroni_correction)).

significativas ao explicar esses *clusters*. Para que a hipótese nula seja rejeitada devem cumprir-se simultaneamente duas condições: a primeira é que o algoritmo classificador explique a pertença de uma proporção significativa de membros de cada *cluster*. Essa proporção é significativa quando for significativamente mais elevada do que se conseguiria tentando acertar ao acaso. A segunda condição é que algumas das variáveis contingenciais sejam individualmente significativas.

De referir que cada um dos *clusters* encontrados foi sempre extensivamente analisado e explicado tendo como referência as variáveis que o determinaram. Para este efeito, as folhas de cálculo, com as facilidades gráficas e de sumarização ou de “*what-if*” revelaram-se úteis.

A terminar, importa referir que este estudo difere de outros no facto de não serem aqui utilizados testes estatísticos fora do habitual nem uma linguagem demasiado especializada para descrever tais testes. Trata-se de uma opção intencional ditada pela fraca potência da amostra, que não permite testes sofisticados. E a tese é sobre Contabilidade de Gestão; a Estatística é usada apenas como um instrumento.

## Capítulo 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 5.1 Caracterização da Amostra e dos Respondentes

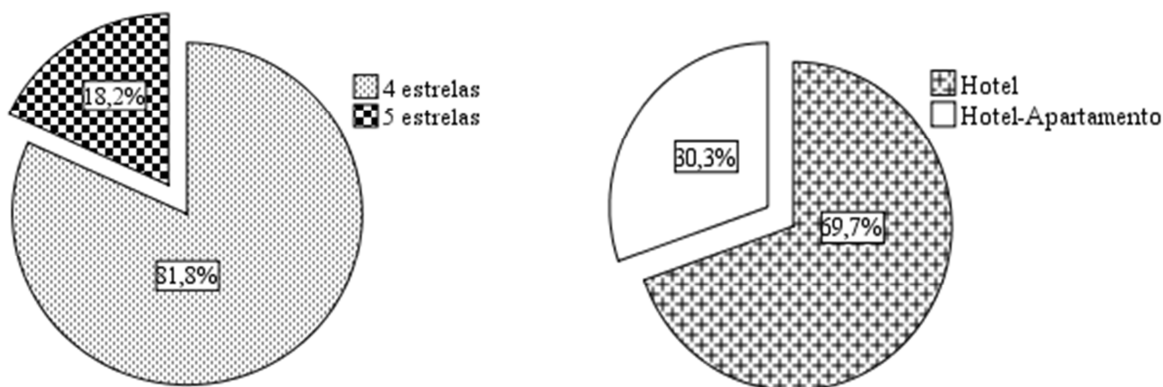
Nos dois pontos seguintes analisam-se diversas características das 66 unidades hoteleiras inquiridas e descreve-se o perfil dos 35 indivíduos que preencheram os questionários.

#### 5.1.1 Características das Unidades Hoteleiras Inquiridas

A caracterização das unidades hoteleiras consiste na análise da tipologia, da categoria, do regime de exploração, do tipo de gestão, da dimensão (número de quartos, número de camas, número de trabalhadores, volume de vendas), do *mix* de receitas, da estrutura de custos, da estratégia seguida e da origem da fixação de preços. Neste ponto, caracteriza-se ainda a envolvente no que concerne à intensidade da concorrência.

Como se pode observar nos Gráficos 5.1 e 5.2, que apresentam a distribuição das unidades hoteleiras por categoria e por tipologia, 81,8% (54) possuem quatro estrelas e 18,2% (12) cinco estrelas; 69,7% (46) das unidades estão classificadas como hotéis e 30,3% (20) como hotéis-apartamentos. De referir que a proporção de hotéis com quatro estrelas é de 76,1%, sendo a proporção de hotéis-apartamentos com idêntica categoria de 95%.

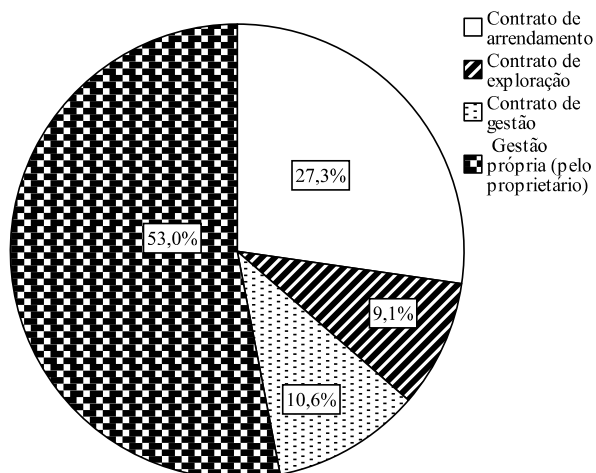
**Gráfico 5.1 – Distribuição das Unidades por Categoria**      **Gráfico 5.2 – Distribuição das Unidades por Tipologia**



Como já foi referido, as unidades hoteleiras podem funcionar de formas muito diferentes, em função dos regimes contratuais por que se regem. No Gráfico 5.3 apresentam-se os regimes adotados pelas unidades. Verifica-se que em 35 unidades (53%) a gestão é própria, ou seja, existe coincidência entre o operador e o proprietário do imóvel. Nas restantes unidades, a

propriedade e a gestão estão separadas. Em pouco mais de um quarto das unidades (18; 27,3%) existe um contrato de arrendamento<sup>56</sup> e em seis unidades (9,1%) um contrato de cessão de exploração. Sete unidades (10,6%) operam com contrato de gestão.

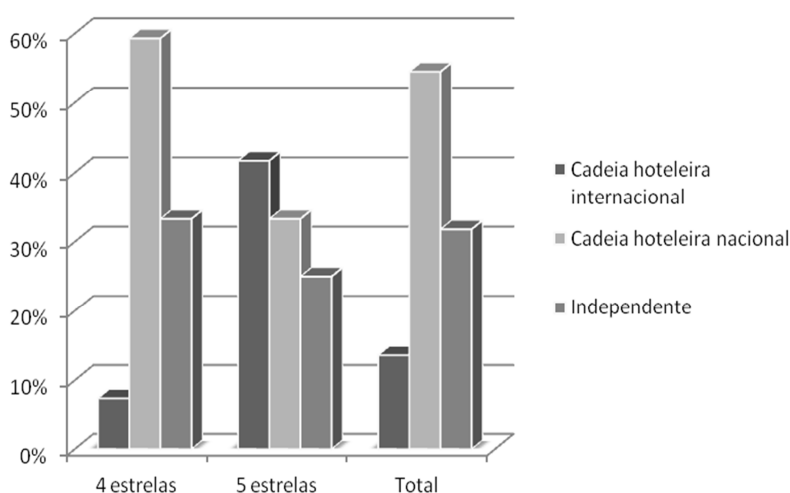
**Gráfico 5.3 – Regime de Exploração das Unidades**



Quanto ao tipo de gestão (Gráfico 5.4), a maioria das unidades (36; 54,5%) é gerida por cadeias hoteleiras nacionais, 21 (cerca de 32%) são independentes e 9 (13,6%) são geridas por cadeias hoteleiras internacionais. Atendendo à categoria, verifica-se que mais de 40% das unidades de cinco estrelas são geridas por cadeias hoteleiras internacionais, sendo quase 60% das unidades de quatro estrelas geridas por cadeias nacionais. Um quarto das unidades de cinco estrelas e um terço das unidades de quatro estrelas é independente. De referir que a amostra integra unidades de doze dos vinte grupos hoteleiros que lideravam em 2008 o *ranking* dos grupos hoteleiros/entidades de *management* em Portugal, de acordo com o estudo da Deloitte (2009).

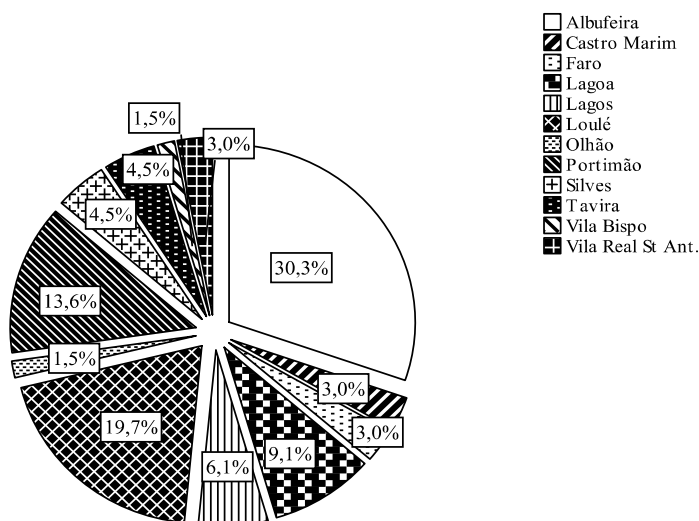
<sup>56</sup> Alguns dos imóveis arrendados pertencem a fundos imobiliários turísticos. Neste âmbito é de mencionar a existência da Turismo Fundos - SGFII, S.A. criada em 1995, como resultado da associação entre o Instituto de Turismo de Portugal e duas entidades bancárias, que se encontra especialmente vocacionada para a gestão de fundos de investimento imobiliário turísticos. Caracterizam-se pela realização de operações de aquisição e de arrendamento de imóveis afetos à atividade turística, permitindo a separação entre a propriedade dos activos imobiliários e a gestão hoteleira ([www.turismofundos.pt](http://www.turismofundos.pt) acedido a 7/09/2010).

**Gráfico 5.4 – Tipo de Gestão das Unidades por Categoria**



No que respeita à localização geográfica das unidades, verifica-se no Gráfico 5.5 que estão representadas na amostra unidades pertencentes a 12 concelhos, sendo o concelho com maior peso o de Albufeira com 20 unidades (30,3%), seguido pelos concelhos de Loulé com 13 unidades (19,7%) e de Portimão com 9 unidades (13,6%). Existe correspondência com a distribuição do universo, já que estão representadas na amostra unidades de todos os concelhos que integram o universo.

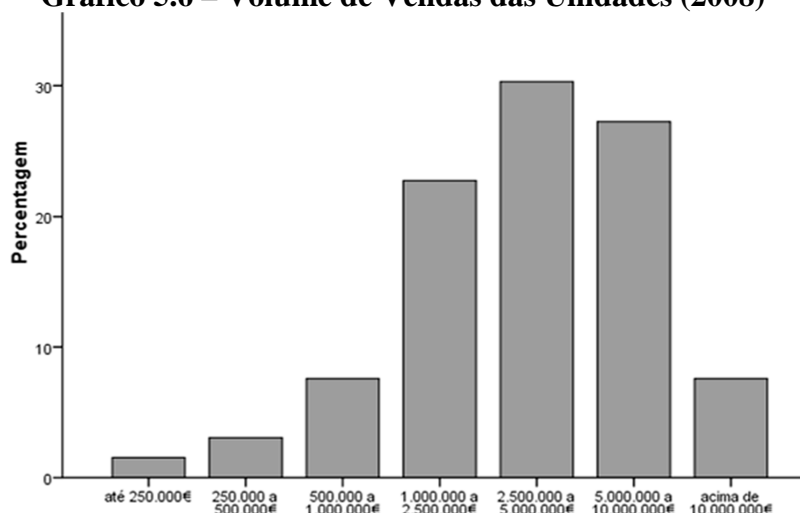
**Gráfico 5.5 – Distribuição Geográfica das Unidades**



A dimensão das unidades foi medida através de quatro variáveis: volume de vendas, número de quartos, número de camas e número de trabalhadores. Analisando o Gráfico 5.6, constata-se que, em 2008, 30,3% dos hotéis obtiveram um volume de vendas entre 2,5 e 5 milhões de euros; 27,3% entre 5 e 10 milhões de euros e 22,7% entre 1 e 2,5 milhões de euros.

Atendendo à categoria (Apêndice 5.1), constata-se que as unidades de cinco estrelas apresentam um volume de vendas mais elevado do que as de quatro estrelas, uma vez que nenhuma das primeiras registou vendas inferiores a 2,5 milhões de euros e 10 (83,3%) ultrapassaram os 5 milhões de euros, em oposição a 13 (24,1%) nas unidades de quatro estrelas<sup>57</sup>. Efetuou-se o teste exato de Fisher para analisar a existência de relação entre as variáveis “volume de vendas” e “categoria” (o teste do Qui-quadrado não é válido por violação de pressupostos). A estatística associada ao teste exato de Fisher tem o valor de 17,17, a qual é significativa ( $p < 0,01$ ). Rejeita-se assim a hipótese nula de independência das variáveis.

**Gráfico 5.6 – Volume de Vendas das Unidades (2008)**



O número de quartos, o número de camas e o número de trabalhadores por categoria são apresentados no Apêndice 5.2. Observa-se que as unidades de quatro estrelas têm, em média, menos quartos e menos camas do que as de cinco estrelas, sendo a média de 178 quartos e 395 camas nas unidades de quatro estrelas e de 229 quartos e 544 camas nas de cinco estrelas. A unidade mais pequena que integra o estudo tem 17 quartos e possui quatro estrelas e a maior tem 515 quartos e possui cinco estrelas. Da mesma forma, as unidades de quatro estrelas ocupam, em média, menos trabalhadores do que as unidades de cinco estrelas, sendo o número de trabalhadores médio de 71 e 213, respetivamente. Para a totalidade das unidades inquiridas, a média cifra-se em 97 trabalhadores. O teste *t de student* (Apêndice 5.3) indica que, no tocante ao número de quartos e ao número de camas, não há diferenças significativas

<sup>57</sup> Uma das unidades de cinco estrelas abriu apenas em Julho de 2008, pelo que o volume de vendas respeita apenas a seis meses. Os valores fornecidos por outras duas unidades pertencentes a uma cadeia nacional respeitam a 2009, uma vez que 2008 foi um ano atípico (funcionaram apenas dois meses).

entre as unidades de quatro estrelas e de cinco estrelas. Já relativamente ao número de trabalhadores e ao volume de vendas existem diferenças significativas ( $p < 0,01$  e  $p < 0,001$ , respetivamente).

Calculou-se também o número de trabalhadores por quarto e o número de trabalhadores por cama. A média de trabalhadores por quarto nas unidades de quatro estrelas é de 0,4, atingindo um nas unidades de cinco estrelas, apesar do desvio padrão ser bastante elevado. Embora as estatísticas oficiais não disponibilizem estatísticas deste tipo por categoria, constata-se que não se afastam dos padrões da indústria, que se situam nos 0,4 a 0,5 trabalhadores por quarto nas unidades de quatro estrelas e 1 nas unidades de cinco estrelas, conforme informação facultada por um dos respondentes.

Tendo em consideração a tipologia (Apêndice 5.4), verifica-se que o número médio de trabalhadores nos hotéis é de 117 e nos hotéis apartamentos é menos de metade, ou seja, 52. Este ultrapassa largamente o número médio de trabalhadores nos hotéis, em 2008, no Algarve e a nível nacional, que é de 80 e 45 trabalhadores, respetivamente (INE, IP., 2009). Também os hotéis apartamentos apresentam uma média de trabalhadores ao serviço, nesta tipologia, superior à média do Algarve e à média nacional, que é de 43 e 41 trabalhadores, respetivamente (INE, IP., 2009).<sup>58</sup> De acordo com o teste *t de student*, também não existem diferenças significativas entre os hotéis e os hotéis-apartamentos quanto ao número de camas. O mesmo já não sucede em relação ao número de quartos ( $p = 0,01$ ), ao número de trabalhadores ( $p < 0,001$ ) e ao volume de vendas ( $p = 0,001$ ), pelo que se rejeita a hipótese nula de independência entre as variáveis.

As receitas têm origem essencialmente no “Alojamento” já que em 55,4% das unidades este representa entre 60% a 80% do total das mesmas e em cerca de 29% das unidades entre 40% a 60% (Gráfico 5.7). Para um pouco mais de 9% das unidades o “Alojamento” é praticamente a sua única fonte de receita, representando mais de 80% das receitas totais. A “Alimentação e Bebidas” tem um peso menor, representando, em cerca de 65% das unidades, entre 20% a 40% das receitas totais e em 23,1% das unidades menos de 20% das mesmas<sup>59</sup>. As outras receitas representam entre 20% a 40% das receitas totais em 4,6% das unidades. Provêm de

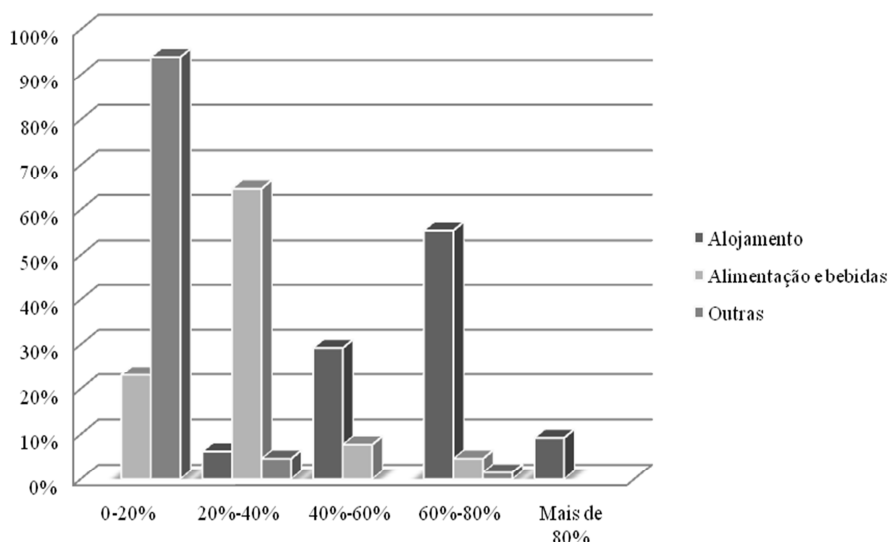
---

<sup>58</sup> Compararam-se os dados reportados pelos respondentes com os divulgados na base de dados SABI (dados financeiros sobre empresas de Portugal e Espanha) para o mesmo período (2008), tendo-se verificado que coincidiam na quase totalidade dos casos.

<sup>59</sup> Em pelo menos três unidades, as receitas de F&B estão incluídas nas receitas de alojamento, uma vez que nessas unidades o alojamento é vendido em regime de meia pensão e pensão completa. Nesses casos, a faturação de F&B respeita apenas a consumos diretos em bares e restaurantes.

fontes diversas, tais como Golfe, Health Club/SPA e Lojas. Sobre a primeira destas fontes de receita, o respondente de uma cadeia nacional comentou: “*não é com os ‘green fees’ que ganhamos, mas com o alojamento e os consumos nos bares dos golfistas*”.

**Gráfico 5.7 – Mix de Receitas das Unidades**



De realçar que é o alojamento que gera também maiores resultados para as unidades hoteleiras, como se deduz pelo comentário de um respondente afiliado a uma cadeia nacional: “*o resultado de exploração dos quartos é de 80-85%. O dinheiro entra pelos quartos e sai pelo F&B*”.

A estrutura de custos das unidades é apresentada na Tabela 5.1. Em pouco mais de um terço das unidades (24; 36,4%), os custos indiretos (controláveis e incontrolláveis) representam até 35% dos custos totais e em mais de metade (54,5%) os referidos custos ultrapassam os 35%. Em cinco unidades (7,5%) os custos indiretos têm um peso superior a 65%.

Verifica-se que os custos indiretos representam uma importante proporção dos custos totais. Regista-se, no entanto, a inexistência de uniformidade, apesar de se tratar de empresas que têm a mesma atividade. Entre os fatores que poderão levar a que as unidades apresentem nas suas demonstrações dos resultados proporções diferentes de custos indiretos encontra-se o regime de exploração. Analisou-se a existência de relação entre as variáveis “peso dos custos indiretos nos custos totais” e “regime de exploração”, através da aplicação do teste exato de

Fisher, uma vez que o teste do Qui-quadrado não é válido.<sup>60</sup> O valor do teste é de 13,332 ( $p=0,504$ ), o que não permite rejeitar a hipótese de independência entre variáveis.

**Tabela 5.1 – Peso dos Custos Indiretos e dos Custos Fixos nos Custos Totais**

	Custos indiretos		Custos fixos	
	N	%	N	%
Até 35%	24	36,4	4	6,1
35% a 45%	11	16,7	8	12,1
45% a 55%	9	13,6	6	9,1
55% a 65%	11	16,7	3	4,5
65% a 75%	2	3,0	4	6,1
Mais de 75%	3	4,5	5	7,6
Não sabe /Não responde	6 <sup>61</sup>	9,1	36	54,5
Total	66	100	66	100

Para poder estabelecer comparação com o estudo de Pavlatos e Paggios (2007), calculou-se a média e o desvio padrão (estimados)<sup>62</sup> dos custos indiretos, tendo-se obtido os valores de 44,5 e 3,78, respetivamente. Aqueles autores verificaram que nos hotéis gregos os custos indiretos representam 47% dos custos totais. Observaram ainda que os hotéis de *resort* têm uma proporção de custos indiretos maior (média de 49,21, desvio padrão de 6,732) do que os hotéis de cidade (média de 45,21, desvio padrão de 7,928), concluindo existir uma diferença significativa entre as duas variáveis.

No tocante ao peso dos custos indiretos nos custos totais, os resultados do presente estudo não se afastam dos reportados por Pavlatos e Paggios (2007) e outros, que dão conta de uma elevada proporção de custos indiretos (cerca de 50%) no setor hoteleiro (*e.g.* Brignall *et al.*, 1991).

Relativamente ao peso dos custos fixos<sup>63</sup> nos custos totais, na maior proporção de unidades (8; 12,1% do total) representam entre 35% a 45%, em seis unidades (9,1%) entre 45% a 55%

<sup>60</sup> As respostas “não sabe/não responde” foram tratadas como *missing*.

<sup>61</sup> Destas seis unidades, apenas duas correspondem a situações em que, de facto, não foi possível indicar a resposta: num caso porque a separação dos custos em diretos e indiretos teve início apenas em 2009 e no outro porque o “mapa contabilístico da área hoteleira” da unidade contém apenas custos por natureza, diferentemente dos proveitos que se apresentam distribuídos por departamentos.

<sup>62</sup> A média e o desvio padrão não são exatos. São estimados a partir da observação de intervalos.

<sup>63</sup> Exemplos de gastos fixos indicados pelas unidades: custos com o pessoal, seguros, depreciações, rendas, IMI e outras taxas, subcontratos (por exemplo, manutenção do sistema informático).

Diversas unidades salientaram que os custos com o pessoal representam a fatia mais significativa dos custos (num caso específico, foi reportado que representavam mais de 30% dos custos totais). Houve também quem

e em cinco unidades (7,6% do total) mais de 75%<sup>64</sup>. É de realçar a elevada percentagem de unidades (34,5%) que responderam “não sabe”, o que se poderá justificar pelo facto do sistema de custeio utilizado (vd. Tabela 5.16), assente na separação dos custos em diretos e indiretos, não estimar custos fixos. Atendendo a que a aplicação de técnicas, tais como as análises custo-volume-resultado e os orçamentos flexíveis, pressupõem a separação dos gastos nas suas componentes variável e fixa, não surpreende que as unidades não as utilizem, como se constata mais adiante<sup>65</sup>.

Note-se que, na maioria dos casos, as respostas a esta questão foram dadas com base no “conhecimento/experiência de gestão”. Não foi apontado nenhum dos métodos disponíveis para individualizar as componentes variável e fixa dos gastos semi-variáveis (*e.g.* método gráfico, método dos pontos extremos, técnicas de regressão múltipla). Constatou-se, no entanto, que algumas unidades têm chaves de repartição para as componentes fixa e variável dos diferentes gastos semi-variáveis. Disso é exemplo a eletricidade.

Tal como havia sido feito em relação aos custos indiretos, analisou-se a existência de relação entre as variáveis “peso dos custos fixos nos custos totais” e “regime de exploração”, através da aplicação do teste exato de Fisher, cujo valor é de 16,127 ( $p=0,184$ )<sup>66</sup>. Assim, não se rejeita a hipótese de independência entre variáveis.

Comparando com o estudo de Pavlatos e Paggios (2007), que reporta que a maior proporção das empresas hoteleiras (31,9%) tem custos fixos na ordem dos 65%-75% do custo total e que em 27,1% estes são superiores a 75%, conclui-se que as unidades da amostra têm custos fixos inferiores às das unidades da Grécia. Estes ficam também aquém dos reportados noutros estudos sobre o setor hoteleiro (Brignall *et al.*, 1991; Zounta e Bekiaris, 2009).

Relativamente à influência da entidade que detém o controlo efetivo do hotel na adoção, implementação e uso de técnicas de CG (Apêndice 5.5), verifica-se que é “elevada” ou “muito elevada” em 78,8% das unidades. Porém, esta influência é maior nas unidades afiliadas a cadeias internacionais, uma vez que 100% destas indicaram valores elevados (isto é, valores superiores a 4), em oposição a 80,6% das unidades afiliadas a cadeias nacionais e a 66,7% das

---

mencionasse que em 2009 se procurou reduzir os custos desta natureza, o que se traduziu num menor recurso ao pessoal temporário e na redução dos contratos a termo (para os seis meses do Verão).

Numa pesquisa recente à base de dados financeira SABI (31/03/2011) constatou-se que, de facto, muitas unidades hoteleiras, registaram, de 2008 para 2009, reduções significativas no número de trabalhadores.

<sup>64</sup> Uma destas unidades justificou tão elevada percentagem com a recente renovação de que foi objeto.

<sup>65</sup> Duas unidades independentes, que anteriormente separavam os gastos, no âmbito de análises custo-volume-resultado, nomeadamente no cálculo do ponto crítico das vendas, deixaram de o fazer a partir de 2006.

<sup>66</sup> As respostas “não sabe/não responde” foram tratadas como “missing”.

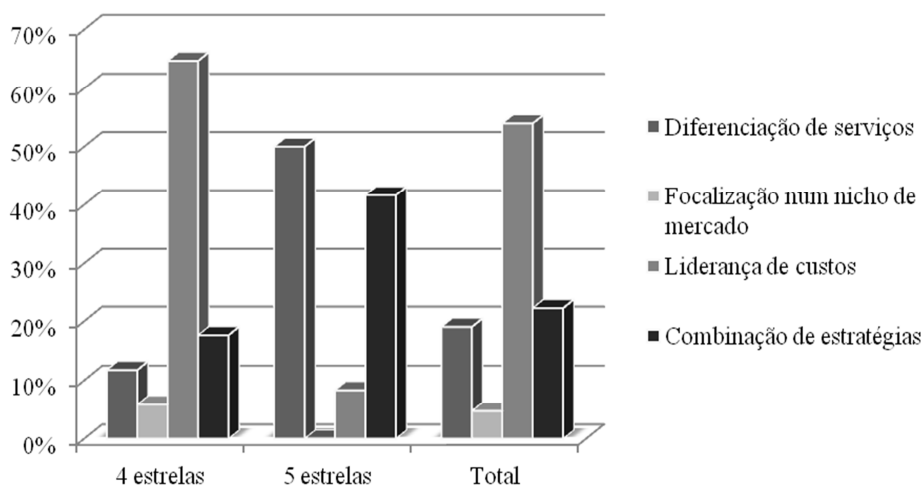
unidades independentes. Conclui-se, assim, que nas unidades independentes existe uma menor interferência do proprietário/administração na seleção das técnicas de CG. O teste exato de Fisher mostra que existem diferenças significativas entre estas proporções ( $t=14,14$ ;  $p<0,05$ ). Rejeita-se a hipótese de que as variáveis sejam independentes.

Anotaram-se os seguintes comentários relativamente à influência da entidade que detém o controlo do hotel na seleção das técnicas de CG:

- “É muita, pois o sistema utilizado é transversal a todos os hotéis” (DG de unidade afiliada a cadeia nacional);
- “É grande, pois os mapas produzidos a nível da Analítica são standard para todo o mundo. Já são utilizados há cerca de 20 anos” (DF de unidade afiliada a cadeia internacional);
- “O que interessa é que exista um mapa que se veja e que as declarações fiscais sejam cumpridas” (DF de unidade afiliada a cadeia nacional);

O Gráfico 5.8 apresenta a estratégia competitiva seguida pelas unidades por categoria.

**Gráfico 5.8 – Estratégia das Unidades por Categoria**



De realçar que a generalidade dos respondentes demonstrou dificuldade em identificar a estratégia da unidade apesar de ter sido facultado para orientação o estudo do Instituto para a Inovação e Formação (1999) sobre a *Hotelaria em Portugal*, onde se faz a caracterização dos estabelecimentos que seguem cada uma destas estratégias.

Constata-se que a principal estratégia seguida pelas unidades é a liderança de custos (54% do total). Atendendo à categoria, esta predomina nas unidades de quatro estrelas (64,7% do total), mas não nas de cinco estrelas, onde prevalece a diferenciação de serviços (50% do total). Um número reduzido de unidades (três; 4,8% do total), todas de quatro estrelas, focaliza-se num segmento específico, definido a partir do tipo de turismo para o qual a unidade se vocaciona. Os exemplos incluem os praticantes de golfe (turismo desportivo), outros segmentos com elevado poder de compra e casais preferencialmente sem filhos. Nove unidades de quatro estrelas (17,6% do total) e cinco unidades de cinco estrelas (41,7% do total) admitiram que seguem estratégias combinadas.

A distribuição cruzada da estratégia com o tipo de gestão (Apêndice 5.6) revela que são maioritariamente as unidades afiliadas a cadeias internacionais que adotam estratégias combinadas (6; 66,7% do total), embora as unidades afiliadas a cadeias nacionais (5; 15,2%) e os independentes (3; 14,3%) também o façam. O teste exato de Fisher (Apêndice 5.7) revela que as variáveis “estratégia” e “tipo de gestão” não são independentes entre si ( $t=19,56$ ;  $p=0,001$ ). O Qui-quadrado elevado, por seu turno, mostra que uma das variáveis é capaz de induzir grandes diferenças na outra. Também se chega à mesma conclusão recorrendo à estatística *V de Cramér* que revela que a intensidade da relação entre as duas variáveis ronda os 0,4 ( $p<0,01$ )<sup>67</sup>.

É possível especular que algumas unidades tenham assinalado várias estratégias simultaneamente por desconhecimento da parte do respondente ou porque não dispõem, efetivamente, de um planeamento estratégico formal, no âmbito do qual se tenha definido a missão, os objetivos e a estratégia da unidade<sup>68</sup>. É bem conhecida a afirmação de Porter de que uma empresa que opta por várias estratégias não tem qualquer vantagem competitiva.

Alguns respondentes justificaram o porquê de assinalarem duas ou mesmo três estratégias<sup>69</sup>. Por exemplo, o diretor financeiro de uma unidade de cinco estrelas gerida por cadeia internacional que assinalou as três estratégias explicou que no Inverno a unidade se focaliza no segmento MICE (*meetings, incentives, congresses, events*) e no Verão no mercado famílias, uma vez que dispõe de vilas. A estratégia de diferenciação de serviços foi justificada

---

<sup>67</sup> Numa escala de -1 a +1, a interpretação é semelhante à de um coeficiente de correlação.

<sup>68</sup> Não é possível determinar quantas unidades dispõem de planeamento estratégico uma vez que esta questão não foi incluída no questionário. Contudo, fez-se uma pesquisa *ad-hoc* e o resultado sugere que poucas unidades (20%) terão um plano estratégico.

<sup>69</sup> A maioria das unidades referiu duas estratégias. Excecionam-se duas unidades afiliadas a cadeias internacionais que referiram três estratégias.

com a existência de uma forte imagem de marca e um estilo arquitetónico único. Um outro diretor financeiro, também de uma unidade gerida por uma cadeia internacional e de igual categoria, com campo de golfe, embora não gerido pela unidade, comentou que de Outubro a Fevereiro a estratégia seguida é a liderança de custos; de Fevereiro a Maio a focalização nos segmentos Golfe e *Corporate* e no Verão no segmento Sol. Já o diretor geral de uma unidade explorada por uma cadeia nacional, que assinalou as estratégias diferenciação de serviços (mais predominante) e liderança de custos, sublinhou que existe uma preocupação com o controlo dos custos mas assinalou: “*tenho que diferenciar pois, se eu não tiver clientes, de que serve ter atenção aos custos?*”. Neste grupo hoteleiro, a redução dos custos passa pela centralização de funções como Compras, Contabilidade e Recursos Humanos.

A escolha da estratégia de diferenciação de serviços mereceu por parte dos respondentes os seguintes comentários:

- “*Olhamos mais à receita; criámos uma marca com vários fatores diferenciadores, como o ambiente, o design, a contemporaneidade e a localização*” (DG de uma unidade independente);
- “*Em 2008, a nossa estratégia foi a diferenciação de serviços. Mas em 2009 aponto para a liderança de custos, pois foi um ano que obrigou a muitos estudos especiais sobre custos, como os custos de turndown (abertura de camas), custos das bebidas no check-in, receção ao cliente, análise de custos do pequeno-almoço*” (DF de uma unidade afiliada a uma cadeia internacional).

Analisando as respostas e os comentários, sobressaem dois fatores que influenciam a estratégia seguida pelas unidades: a sazonalidade e o atual contexto de crise. Constata-se que, na época alta, ou seja no Verão, altura em que as unidades têm algum poder negocial devido à elevada procura, seguem uma estratégia de diferenciação de serviços; na época baixa, ou seja, no Inverno, período em que no Algarve a procura diminui significativamente, seguem estratégias de custos. É provável que se tivessem observado respostas diferentes se não se vivesse o atual momento de crise, pois aí seria de esperar que as unidades inquiridas seguissem uma estratégia sustentada. Mas, na realidade, o que muda com as estações do ano é o tipo de serviço oferecido e os segmentos de mercado para os quais a oferta se canaliza, existindo um “*mark up*”/“*mark-down*” dos preços correspondente, e não a estratégia, que é una e engloba esses ajustes sazonais.

Neste âmbito, é de realçar o estudo de Estevão *et al.* (2009), não referido na revisão da literatura, que analisa os tipos de estratégias adotados pelos estabelecimentos hoteleiros na Região de Turismo da Serra da Estrela e procura identificar a existência de grupos estratégicos. Os autores verificaram que os estabelecimentos hoteleiros adotam estratégias combinadas e não seguem uma estratégia na sua forma “pura”. Verificaram, ainda, existir um grupo estratégico aparentemente sem estratégia, designado por “indiferenciado”, constituído por 38% dos estabelecimentos hoteleiros, que não tem uma direção estratégica definida. Embora não tenham procurado diretamente avaliar os motivos que levam uma empresa a adotar várias estratégias simultaneamente, os autores admitem que isso possa dever-se à falta de um planeamento estratégico formal ou à sazonalidade, a qual leva os gestores a adaptar as estratégias às circunstâncias do meio envolvente.

Os resultados do estudo de Lima Santos *et al.* (2010) sobre as estratégias das unidades hoteleiras divergem ligeiramente dos apurados neste estudo quanto à principal estratégia seguida pelas unidades hoteleiras - diferenciação dos produtos (51,4% do total). No entanto, 20% das unidades (35) também indicaram utilizar duas estratégias.

No tocante à fixação dos preços (Apêndice 5.8), verificou-se uma tendência para ser ditada pelo mercado, já que 73% das unidades assinalaram um valor igual ou superior a 4, sendo a média de 3,73 e a moda de 4. Analisou-se a existência de relação entre a variável “fixação de preços” e a variável “volume de vendas”. Uma vez que o teste do Qui-quadrado não é válido, aplicou-se o teste exato de Fisher, tendo-se obtido um valor igual a 30,2 ( $p < 0,1$ ). Para amostras com esta dimensão, parecem não existir diferenças significativas entre as variáveis.

É de realçar a elevada dependência dos operadores turísticos destacada por diversos respondentes. Convém também ressaltar que três unidades que indicaram que o preço é essencialmente “determinado pela empresa” pertencem a, ou são exploradas, por um conhecido operador turístico.

Em seguida analisou-se a intensidade da concorrência na indústria em três vertentes: preço, pessoal qualificado e lançamento de novos produtos/serviços<sup>70</sup>. Verifica-se, na Tabela 5.2, que a concorrência pelo preço é a mais elevada, sendo “intensa” ou “extremamente intensa” para 98,5% das unidades. O valor médio da intensidade da concorrência pelo preço é de 4,54

---

<sup>70</sup> No seu estudo, Sharma (2002) constatou, através de Análise Fatorial, que estas três variáveis, que designa por “competição de mercado”, constituem uma das quatro dimensões da envolvente percebida como incerta (PEU) que explica 18% da variabilidade total da mesma.

e a moda de 5; na escala definida, o maior número de inquiridos considera-a extremamente intensa. A intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages* também é elevada, já que apresenta o valor médio de 3,6 e a moda de 4. Na intensidade da concorrência por pessoal qualificado a moda é menos elevada, assumindo o valor de 3, logo, a maior parte das empresas considera-a normal.

**Tabela 5.2 - Intensidade da Concorrência na Indústria Hoteleira**

Concorrência	N	Negligenciável (1)	Reduzida (2)	Normal (3)	Intensa (4)	Extremamente intensa (5)	Média	Moda
Pelo preço	63 <sup>71</sup>	-	-	1,6%	42,9%	55,6%	4,54	5
Por pessoal qualificado	63	3,2%	12,7%	52,4%	31,7%	-	3,13	3
No lançamento de novos serviços / <i>packages</i>	63	-	7,9%	33,3%	49,2%	9,5%	3,6	4

Realizou-se ainda uma Análise Fatorial com extração pelo método das componentes principais seguida de uma rotação *Varimax* (Apêndice 5.9), tendo-se verificado que dois fatores explicam 86% da variabilidade total. O primeiro fator, que explica mais de metade (54%) da mesma, está fortemente relacionado com a concorrência por pessoal qualificado e o segundo com a concorrência pelo preço. A concorrência no lançamento de novos serviços encontra-se representada nos dois fatores embora possa ser explicada em maior proporção pelo primeiro fator (*factor loading*=0,74). Estes números sugerem que as empresas que enfrentam maior concorrência por pessoal qualificado também enfrentam maior concorrência no lançamento de novos serviços.

A propósito da intensidade da concorrência no lançamento de novos produtos/serviços na indústria hoteleira, registaram-se os seguintes comentários merecedores de destaque:

- “*Todos os dias os hotéis inventam novos serviços/packages, como por exemplo a oferta de um safari*” (DF de um hotel afiliado a uma cadeia nacional);
- “*Um hotel introduz um novo serviço (unlimited golf, por exemplo) e os outros copiam logo*” (assistente de DF de um hotel afiliado a uma cadeia nacional).

Destacam-se, ainda, as observações relacionadas com a concorrência na indústria, efetuadas pelo respondente de uma unidade independente localizada no Sotavento algarvio:

<sup>71</sup> As observações em falta respeitam a três unidades afiliadas à mesma cadeia nacional, cujo respondente afirmou não estar apto a responder.

*“A concorrência na zona é negligenciável pois existem poucos hotéis. A concorrência forte provém de Espanha, pois, a 20 km, há hotéis do mesmo nível com preços mais apetecíveis”.*

A distribuição cruzada da intensidade da concorrência pelo preço com a categoria (quatro ou cinco estrelas) (Apêndice 5.10) permite verificar que as unidades consideram-na intensa ou extremamente intensa, independentemente da categoria; apenas uma unidade, de quatro estrelas, a considera normal. O Qui-quadrado é de 0,78, portanto pequeno (Apêndice 5.11).

O resultado é semelhante ao de Lima Santos *et al.* (2010), que verificou que a intensidade da concorrência na indústria em termos de preço é a mais evidente (moda de 6 na escala de 1 a 7) e a escolha da maioria dos 35 hotéis de diferentes categorias e regiões de Portugal.

### **5.1.2 Perfil dos Respondentes**

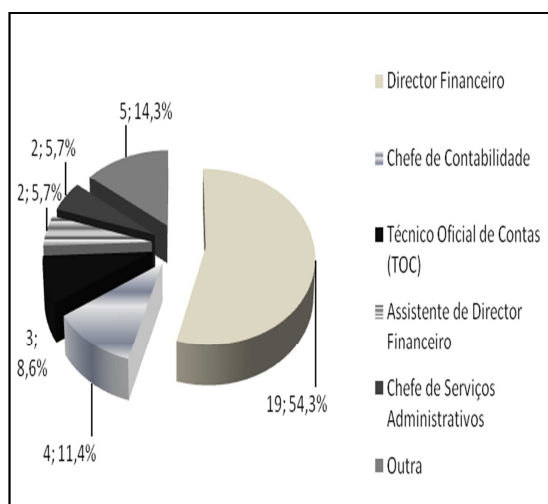
A caracterização dos respondentes (indivíduos que preencheram o questionário) consistiu na análise da função, idade, habilitações académicas, área da formação superior, experiência profissional na área financeira no sector hoteleiro, antiguidade na função atual e número de unidades hoteleiras a cargo.

No tocante à função, constata-se no Gráfico 5.9 que mais de metade (54,3%) dos respondentes são diretores financeiros. Quase um terço (31,4%) desempenha outras funções na área financeira, como Chefe de Contabilidade (4; 11,4%), TOC (3; 8,6%); Assistente de Diretor Financeiro (2; 5,7%) e Chefe de Serviços Administrativos (2; 5,7%). Os cinco restantes (14,3%) têm outras funções, como Diretor Geral/Hoteleiro ou Administrador.

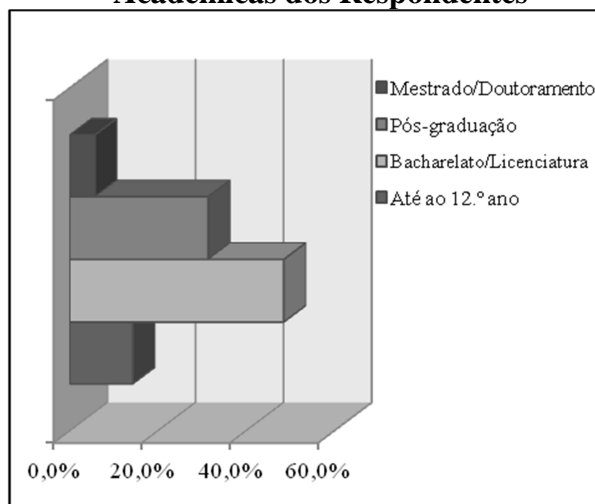
Relativamente à idade, a maior proporção de indivíduos (57,1%) tem entre 35 e 50 anos, cerca de 23% têm menos de 35 anos e 20% têm mais de 50 anos.

Quanto às habilitações académicas, observa-se no Gráfico 5.10 que a grande maioria (85,7%) dos respondentes possui formação superior. Quase metade possui bacharelato/licenciatura e 5,7% possuem, inclusive, Mestrado. A área de formação superior predominante é a de Gestão (56,7%), seguida da Contabilidade (20%) e da Gestão Hoteleira (13,3%).

**Gráfico 5.9 – Função dos Respondentes**



**Gráfico 5.10 – Habilitações Académicas dos Respondentes**



No tocante ao número de anos de experiência na área financeira no setor hoteleiro (Apêndice 5.12), os respondentes têm, em média, 12,3 anos de experiência. A maior proporção de respondentes (28,1%) tem entre um e cinco anos de experiência e cerca de 16% têm mais de 21 anos. O número mínimo de anos de experiência é 1 e o máximo 37. Em média, os indivíduos desempenham a função há cerca de oito anos (8,2), sendo o número mínimo de anos na mesma um e o máximo 21 anos.

Em relação ao número de unidades a cargo (Apêndice 5.13) verifica-se que, em média, os respondentes têm a seu cargo entre três a quatro unidades. Um pouco mais de três quartos dos respondentes é responsável por uma a três unidades e 12,1% por quatro a seis unidades. Dois dos respondentes (6,1%) têm a seu cargo mais de 13 unidades. O número máximo de unidades a cargo dos respondentes é 16 e o mínimo é uma unidade.

## **5.2 Os Sistemas de Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras**

### **5.2.1 Organização e Informatização do Sistema de Contabilidade de Gestão**

Neste ponto identifica-se o responsável pela organização do SCG, como se articula a CG com a contabilidade financeira, que suporte informático e que *software* são utilizados na CG.

#### **5.2.1.1 Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade**

Como se observa no Apêndice 5.14, em 43 (65,2%) das 66 unidades que responderam ao inquérito, a contabilidade encontra-se centralizada, numa das unidades ou na sede do grupo, e

em 18 (27,3%) é executada na própria unidade. Apenas em cinco unidades (7,6%) a contabilidade é efetuada em gabinetes de contabilidade/consultoria. Isto significa que, em cerca de 73% das unidades, o processamento dos dados encontra-se separado da sua utilização (com vista ao apoio à tomada de decisão), o que, em conformidade com Burgess (2004), independentemente dos aspetos de controlo, planeamento e análise poderem ser também geridos externamente, poderá ter impacto na eficácia do órgão de gestão da unidade em controlar os aspetos financeiros do negócio e em “tirar partido” da respetiva informação. Note-se que o recente emergir da *Business Intelligence* irá certamente dar motivos aos gestores para conservar junto de si as transações/dados ao nível menos agregado possível.

Efetuuou-se a distribuição cruzada da variável “localização do processamento dos dados da contabilidade” com as variáveis “categoria” e “regime de exploração” (Tabela 5.3). Constatou-se que nas unidades de quatro estrelas predomina a centralização dos serviços contabilísticos (72,2%), enquanto nas unidades de cinco estrelas predomina a execução da contabilidade na própria unidade (50%). Tendo em conta o regime de exploração, verifica-se que nas unidades em que a exploração é própria predomina a centralização da contabilidade, o mesmo sucedendo nas que possuem contrato de arrendamento. Nas unidades com contrato de exploração e com contrato de gestão, a contabilidade é predominantemente executada na própria unidade.

**Tabela 5.3 – Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade por Categoria e por Regime de Exploração**

Localização do processamento dos dados da Contabilidade	Categoria		Regime de exploração			
	Quatro estrelas	Cinco estrelas	Arrendamento	Contrato exploração	Contrato gestão	Própria
Centralizada	39 72,2%	4 33,3%	17 94,4%	2 33,3%	2 28,6%	22 62,9%
Num gabinete de contabilidade/consultoria	3 5,6%	2 16,7%	1 5,6%	-	-	4 11,4%
Na própria unidade	12 22,2%	6 50%	-	4 66,7%	5 71,4%	9 25,7%
Total	54 100%	12 100%	18 100%	6 100%	7 100%	35 100%

Realizou-se o teste exato de Fisher para analisar a existência de relação entre as variáveis “processamento dos dados da contabilidade” e “categoria” (Apêndice 5.15). O valor encontrado ( $t=6,804$ ;  $p<0,05$ ) permite rejeitar a hipótese de independência. Realizou-se ainda o teste exato de Fisher para analisar a existência de relação entre as variáveis “processamento

dos dados da contabilidade” e “regime de exploração” (Apêndice 5.16). O valor encontrado ( $t=18,885$ ,  $p=0,001$ ) conduz igualmente à rejeição clara da hipótese de independência.

### **5.2.1.2 Responsável pela Organização do Sistema de Contabilidade de Gestão**

Como responsável pela organização do SCG (Apêndice 5.17), um terço das unidades (22; 33,3%) indicou “outros recursos internos do hotel/grupo” e um pouco menos (20; 30,3%), “o actual responsável pelo SCG”. Apenas em cinco unidades (7,6%) a organização do sistema esteve a cargo de uma empresa de consultoria de gestão e, noutras tantas, de uma empresa de informática. Numa das unidades (1,5% do total), hoje independente, o responsável pela organização do sistema foi “outro”; mais concretamente a anterior entidade exploradora - uma cadeia hoteleira internacional. Em 13 unidades (cerca de 20%) a organização do atual SCG esteve a cargo de duas das entidades referidas.

Dado existirem poucos casos em cada uma das células, procedeu-se à agregação das diversas categorias de respostas da variável “responsável pela organização do SCG”, originando-se uma nova variável denominada “responsável pela organização do SCG-reclassificada”. Assim, os casos que recorreram ao “atual responsável pelo sistema”, a “outros recursos internos” e aos dois em conjunto, foram agregados numa nova categoria denominada “recursos internos”. Os casos que recorreram a “empresa de consultoria de gestão”, “empresa de informática” e “outro” foram agregados numa nova categoria denominada “recursos externos”. Os restantes casos que recorreram a “dois destes” foram agregados numa nova categoria denominada “ambos”. Os resultados desta reclassificação, apresentados no Apêndice 5.18, permitem concluir que em dois terços das unidades a organização do SCG esteve a cargo de recursos internos da empresa/grupo.

### **5.2.1.3 Articulação entre a Contabilidade de Gestão (Interna/Analítica) e a Contabilidade Geral/Financeira**

Analisou-se em seguida o modo de articulação da CG (Interna/Analítica) com a Contabilidade Geral/Financeira. Como foi referido no *Capítulo 4. Metodologia da Investigação*, o desenvolvimento da informática veio introduzir alterações sensíveis nos conceitos tradicionais de sistema de contas, de modo que, hoje em dia, na informatização dos sistemas

contabilísticos, não se respeita em muitos casos a ortodoxia destes conceitos (Pereira e Franco, 2001). A indústria hoteleira é um caso em que predomina um sistema que não corresponde estritamente aos enunciados na teoria de CG. Com efeito, 65 unidades (98,5% do total) utilizam na CG um sistema que consiste em introduzir no computador, nos movimentos relacionados com gastos ou rendimentos – paralelamente aos, ou nos próprios, códigos da contas das classes 6 (Custos) ou 7 (Proveitos) do POC a movimentar - o código da conta da CG em que o valor deve ser igualmente registado. Neste sistema, os movimentos feitos nas classes 6 e 7 durante o mês são igualmente feitos na CG, sem lançamentos por partidas dobradas nem utilização de contas refletidas<sup>72</sup>. Contudo, verificou-se que em seis unidades (9,1% do total) este registo inicial é feito por partidas dobradas, de forma a manter o balancete equilibrado. A contrapartida da conta movimentada (estas unidades adotam a classe 9) é uma conta com o código 99, denominada conta “saco”. Constatou-se que apenas uma unidade não faz quaisquer lançamentos na CG. Esta processa-se através de mapas, sendo a informação proveniente de diversas fontes, entre as quais o sistema contabilístico.

Inquiriram-se informalmente as unidades sobre a utilização da classe 9 do, então em vigor, POC, sendo os resultados apresentados no Apêndice 5.19. Observa-se que apenas um terço das unidades (22) utiliza a referida classe na Contabilidade Analítica/de Gestão<sup>73</sup>. A maior taxa de utilização verifica-se entre independentes (57,1%). Mais de três quartos das cadeias nacionais<sup>74</sup> e internacionais não a utilizam. Acresce que as duas unidades afiliadas a uma cadeia internacional que indicaram utilizar a classe 9 fazem-no apenas para as Compras.

A análise das listagens de planos de contas facultadas por dois grupos permite acrescentar alguns pormenores relativos ao desdobramento da classe 9. Consta-se que, num deles, o dígito a seguir ao código 90 é reservado à unidade, o seguinte aos proveitos ou aos custos, e o próximo aos departamentos (centros de resultados e centros de custos). Os dígitos seguintes

---

<sup>72</sup> Embora alguns respondentes tenham referido, inicialmente, que utilizavam contas refletidas ou que “faziam a reflexão na CG”, após a análise dos elementos fornecidos (*i.e.* listagens de planos de contas e balancetes) não foi identificado nenhum caso em que fossem utilizadas essas contas com o significado que lhes é atribuído na literatura de CG (contas, geralmente de gastos e de rendimentos, com saldos iguais, embora de sinal contrário, aos das correspondentes contas da Contabilidade geral). A utilização da classe 9 por algumas unidades podia constituir um indício da existência de contas refletidas; porém, observou-se que a conta movimentada contempla sempre um segmento de dígitos reservado ao departamento/centro a que o gasto ou rendimento respeita. Mesmo nas unidades que fazem este lançamento por partidas dobradas não são usadas contas refletidas, sendo as contas movimentadas por contrapartida de uma conta residual, como referido.

<sup>73</sup> Esta classe estava prevista no normativo POC, mas o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) não a contempla expressamente.

<sup>74</sup> O respondente de uma cadeia hoteleira nacional com sete unidades participantes no estudo referiu, contudo, que utilizou a classe 9 no passado, mais concretamente até 2004, tendo o seu abandono coincidido com uma mudança no sistema (adoção de um novo *software* de gestão).

correspondem à codificação da contabilidade geral, iniciando-se, por conseguinte, por 6 ou 7. No outro grupo, as contas da gestão começam por 91, código que corresponde ao centro analítico. O terceiro dígito respeita ao tipo de centro (operacional, auxiliar, ...), sendo o seguinte reservado ao centro em si (Quartos, Alimentação e Bebidas, Secundários, ...). Consoante se trate de um centro de resultados ou só de custos, o dígito seguinte é reservado às vendas ou aos custos, sendo neste último caso as contas desdobradas nas diversas naturezas de custos (custos com o pessoal e outros custos).

Nas unidades que não utilizam a classe 9, o código da conta movimentada começa por um dígito ou por uma letra, possuindo algumas unidades códigos alfa-numéricos. Nalgumas unidades, a conta da analítica é parte integrante da própria conta de gastos ou rendimentos. Nestes casos, o código das contas é composto por três ou quatro segmentos, como se exemplifica no Apêndice 5.20.

Comparando com Planas (2004), verifica-se que a proporção de hotéis que efetuam a contabilidade de custos por partidas dobradas no Algarve é muito inferior. A proporção de hotéis que utiliza a classe 9 é ligeiramente maior do que a observada por Planas e predomina nos hotéis independentes.

É de ressaltar que no presente estudo dificilmente se teriam obtido respostas fiáveis caso se tivesse optado por outro método de recolha de dados, que não o presencial, devido à dificuldade dos respondentes em compreender a terminologia própria da CG. Perante esta realidade é de perguntar se o problema é de falta de formação ou desfasamento entre o que prescreve a teoria e o que se faz na prática.

#### **5.2.1.4 Suporte Informático e *Software* Utilizado na Contabilidade**

Quanto ao suporte informático utilizado na CG (Apêndice 5.21), verifica-se que a quase totalidade das unidades (98,5%) possui o mesmo suporte informático para a contabilidade geral/financeira e para a CG, tendo 89,4% assinalado que, além deste, também utiliza folhas de cálculo. Numa unidade, o programa de contabilidade é usado exclusivamente para a contabilidade financeira, sendo os relatórios e cálculos característicos da CG efetuados em folhas de cálculo. Nas unidades inquiridas as folhas de cálculo são utilizadas para elaborar as demonstrações dos resultados analíticas (por departamento), orçamentos, *forecasts*, relatórios mais específicos, verbetes de lançamento, diversos cálculos e análises variadas (*e.g.* análise de

desvios, separação de gastos nas suas componentes variáveis e fixas). Nalgumas unidades, as demonstrações departamentais são elaboradas automaticamente, a partir do sistema informático, tendo sido mencionada a existência de ferramentas de exportação, tais como *Vision* para Excel e *FRx*, que permitem gerar relatórios em Excel ou noutra folha de cálculo. Dois respondentes de unidades que recorrem a esta funcionalidade e que assinalaram apenas “Sistema informático único” observaram:

- “O próprio programa exporta para Excel mas não é trabalhado a nível de Excel; é tudo automático”.
- “Depois de se definir uma árvore e um caminho, esta ferramenta cria um ficheiro que vai buscar um conjunto de contas e gera um relatório que tem subjacente uma folha de cálculo que não está, porém, visível”.

De realçar que algumas unidades, todas pertencentes a cadeias, também mencionaram fazer o inverso, ou seja, importar dados da folha de cálculo (*e.g.* orçamentos) para o *software* de contabilidade. Contudo, verificou-se que, algumas unidades, apesar de disporem da funcionalidade de exportação (somente em três casos foi referido que não estava disponível), não a utilizam, elaborando os mapas/contas de exploração em folhas de cálculo com introdução manual dos dados.<sup>75</sup>

Numa unidade pertencente a uma cadeia internacional foi ainda mencionada a existência de um sistema próprio, para além do sistema informático integrado, desenvolvido para a elaboração de “*revenue forecasts*” e do orçamento anual, cujos mapas são apresentados em Excel.

Quanto ao *software* utilizado na contabilidade (Tabela 5.4), verifica-se que dez unidades (15,2%), todas pertencentes a cadeias nacionais, utilizam *software* próprio. Outras tantas utilizam o programa *Primavera* e onze unidades (16,7%) utilizam sistemas integrados de gestão empresarial como o *SAP*<sup>76</sup> e o *ORACLE*. Três unidades utilizam o *Filosof*, um *software* de contabilidade alemão especificamente desenvolvido para a hotelaria, que permite produzir relatórios com base no USALI (incluindo orçamentos). Duas destas unidades são exploradas por empresas alemãs e a outra pertenceu no passado a uma cadeia também alemã.

---

<sup>75</sup> Nenhum responsável referiu a utilização de normas de uniformização da informação para efeitos de internet (XBRL ou outros).

<sup>76</sup> O respondente de uma unidade afiliada a uma cadeia nacional comentou que foram o primeiro grupo hoteleiro no país a implementar o SAP, já lá vão oito anos.

**Tabela 5.4 – Software Utilizado na Contabilidade das Unidades**

	N	%
Software Próprio	10	15,2
Primavera	10	15,2
SAP	9	13,6
Epicor	5	7,6
SISTOC	5	7,6
Sun <sup>77</sup>	5	7,6
QueryPro	4	6,1
Filosof	3	4,5
Navision	3	4,5
Sage	3	4,5
E-Entreprise	2	3,0
Oracle	2	3,0
Outros	5	7,6
Total	66	100

De realçar que, nas unidades sob contrato de gestão é o proprietário, detentor dos recursos, que paga as licenças de *software*, como relatou o DF de uma unidade explorada desse modo, cabendo-lhe, por conseguinte, a escolha do mesmo. Portanto, o *software* em uso poderá não ser do total agrado do utilizador, como sucede no caso relatado, em que a escolha recairia num sistema integrado como o SAP.

Uma outra questão, não prevista no questionário, prende-se com a integração do sistema de *back-office* com o sistema de *front-office*<sup>78</sup>. Aquando da recolha do questionário, inquiriram-se informalmente algumas unidades sobre esta questão, tendo-se constatado que nem todas têm estes sistemas integrados<sup>79</sup>.

### 5.2.2 Sistemas Uniformes de Contabilidade

Neste ponto procura-se dar resposta à Questão 1: *Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?* No âmbito desta questão analisa-se o grau de adoção do USALI, os motivos que levam as unidades hoteleiras a não adotar o USALI e quem foi o responsável

<sup>77</sup> A Sun Microsystems, Inc, proprietária dos sistemas e *software* Sun, foi adquirida no princípio de 2010 pela Oracle Corporation ([www.oracle.com](http://www.oracle.com) acedido em 3/11/2010).

<sup>78</sup> Os programas de *software* utilizados no *front-office* indicados pelas unidades foram o *OPERA*, o *Newhotel* e o *Pro Hotel*.

<sup>79</sup> O respondente de uma unidade afiliada a uma cadeia nacional relatou que o sistema de reservas *Fidelio/OPERA* está integrado com o SAP para permitir a produção de mapas. O primeiro exporta as receitas e o segundo, os custos. Uma outra situação de integração dos dois sistemas foi apontada pelo respondente de duas unidades afiliadas a uma cadeia internacional que usa o *SUN* na contabilidade e o *OPERA Property Management System* (PMS) na faturação.

pela adoção do USALI na unidade. Segue-se a opinião dos responsáveis pela CG a respeito da imputação dos custos indiretos aos departamentos operacionais. Termina-se com a análise da importância do USALI para a gestão financeira da unidade relativamente a outros normativos. Para o efeito utilizam-se as questões do ponto 2.2 “Sistemas Uniformes de Contabilidade” do questionário.

### **5.2.2.1 Adoção do USALI**

Neste ponto responde-se à Questão 1.1: *Qual o grau de adoção do USALI nas unidades hoteleiras?*

A Tabela 5.5 mostra as unidades que adotam o USALI por tipo de gestão. Consta-se que metade (50%) das unidades adota o USALI. Atendendo ao tipo de gestão, essa proporção é de 66,7% nas unidades afiliadas a cadeias internacionais, de 44,4% nas unidades afiliadas a cadeias nacionais e de 52,4% nas unidades independentes<sup>80</sup>. Duas unidades, ambas independentes, pretendem utilizar este sistema no futuro. Tendo em consideração a categoria (Apêndice 5.22), observa-se que quase todas as unidades de cinco estrelas (91,7%) adotam o USALI, sendo a proporção de unidades de quatro estrelas que o fazem muito menor (40,7%).

É de realçar a elevada percentagem de utilização entre as unidades independentes, que chega a ultrapassar a das unidades afiliadas a cadeias nacionais. No entanto, uma das cadeias nacionais - com sete unidades participantes no estudo - utiliza um modelo muito semelhante ao USALI que, segundo o seu DF, se baseia no mesmo. Numa outra unidade, também afiliada a uma cadeia nacional, o DF comentou que “*os diretores falam sobre o sistema e gostariam de o utilizar*”, embora não tenha assinalado pretender utilizá-lo no futuro.

---

<sup>80</sup> Numa unidade independente, o respondente comentou que, apesar de não adotar o USALI, já teve de apurar custos de acordo com o mesmo para apresentar a agências de viagens/operadores turísticos.

**Tabela 5.5 – Adoção do USALI nas Unidades por Tipo de Gestão**

Tipo de gestão \ Utilização do USALI	Cadeia internacional		Cadeia nacional		Independente		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Sim	6	66,7	16	44,4	11	52,4	33	50
Não	2	22,2	19	52,8	5	23,8	26	39,4
Nunca ouviu falar	1	11,1	-	-	3	14,3	4	6,1
Tenciono utilizar no futuro	-	-	-	-	2	9,5	2	3,0
Não sabe	-	-	1	2,8	-	-	1	1,5
Total	9	100	36	100	21	100	66	100

Em face do que foi mencionado na revisão da literatura, esperava-se que a utilização do USALI nas unidades afiliadas a cadeias internacionais fosse mais elevada. Constatou-se, porém, que três não utilizam o sistema. Trata-se de subsidiárias de empresas-mãe de origem alemã e espanhola (ambas participadas por um conhecido operador turístico), que desenvolveram um sistema próprio e que têm um reporte *standard* para todas as unidades do grupo<sup>81</sup>. Uma destas cadeias possui o mesmo sistema há 20 anos, sendo a informação analítica consolidada com outras unidades do grupo trimestralmente. Embora numa destas cadeias o DF tenha referido que o sistema implementado é muito influenciado pelo referido operador, a comparação dos mapas de exploração das duas cadeias hoteleiras não revela quaisquer semelhanças na forma como é apresentada a informação analítica.

Comparando com outros estudos realizados em Portugal, os resultados relativos à utilização do USALI são superiores aos do levantamento efetuado pela AHP, em 2006, que reporta taxas de utilização na ordem dos 30% nas unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas do Algarve que integram grupos hoteleiros de 4 ou mais unidades. Porém, são semelhantes aos do estudo de Lima Santos *et al.* (2010) que refere que 15 das 35 unidades inquiridas utilizam o USALI.

Comparando com estudos realizados na Europa, como os de Pavlatos e Paggios (2007) na Grécia e de Planas (2004) em Espanha, conclui-se que, em termos globais, as taxas de utilização do USALI em Portugal são superiores às da Grécia e próximas das de Espanha. De relembrar, no entanto, que Planas (2004) observou um grau de implementação nas cadeias internacionais de 100% e uma percentagem de utilização nas cadeias espanholas inferior à observada nas unidades independentes. No presente estudo, duas das três unidades afiliadas a

<sup>81</sup> Uma das cadeias explorava, à data da recolha de dados, 111 hotéis e a outra 24, em ambos os casos em diversos países.

cadeias internacionais que não utilizam o USALI são espanholas, surgindo no estudo de Planas (2004) classificadas como grandes cadeias hoteleiras. Ao excluí-las deste segmento, obter-se-ia uma taxa de adoção do USALI neste tipo de unidades próxima dos 90%.

Apesar de superior à esperada, a taxa de adoção do USALI nas unidades hoteleiras do Algarve fica, no entanto, aquém da reportada por Kwansa e Schmidgall (1999) nos EUA (78,6%), o que não surpreende. Tal como naquele estudo, também houve quem mencionasse desconhecer se o sistema estava a ser usado e quem estivesse a utilizar o USALI sem o saber.

Note-se que nenhuma unidade indicou utilizar o *Plan Comptable pour l'Hôtellerie et la Restauration Suisses*. Um dos respondentes que indicou ter estudado na Suíça, referiu que na instituição de ensino que frequentou era lecionado o USALI.

Fez-se em seguida a distribuição cruzada das variáveis “utilização do USALI” e “responsável pela organização do SCG-reclassificada” (Tabela 5.6). Dado existirem poucos casos em cada uma das células procedeu-se à agregação das diversas categorias de respostas da variável “utilização do USALI”, originando-se uma nova variável denominada “utilização do USALI-reclassificada”. Assim, os casos em que a resposta foi “não”, “não sabe”, “tenciona utilizar no futuro” e “nunca ouviu falar” foram agregados na categoria “não”.

**Tabela 5.6 – Adoção do USALI - Reclassificada e Responsável pela Organização do SCG -Reclassificada**

Adoção do USALI	Responsável pela organização do SCG							
	Recursos externos		Recursos internos		Ambos		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Sim	10	90,9	19	43,2	4	36,4	33	50
Não	1	9,1	25	56,8	7	63,6	33	50
Total	10	100	44	100	11	100	66	100

Conclui-se que quase todas as unidades (90,9%) em que a organização do SCG esteve a cargo de entidades externas adota o USALI. Tal proporção é de apenas 43% nas unidades em que a organização do SCG coube a recursos internos.

### 5.2.2.2 Motivos Para a Não Adoção do USALI

Neste ponto responde-se à Questão 1.2: *Por que motivo não utilizam as unidades hoteleiras o USALI?*

Entre os motivos apresentados pelas unidades<sup>82</sup> (Apêndice 5.23) predominam o facto de não ser obrigatório (42,9%) e a satisfação com o sistema atual (25%)<sup>83</sup>. Duas unidades que assinalaram o primeiro motivo indicaram ainda “*limitações em termos de recursos financeiros*” e “*o sistema satisfaz as necessidades recentes*”.

Entre os “outros motivos” apresentados por 25% das unidades encontram-se os seguintes:

- *Existência de um sistema próprio standardizado em todo mundo/Analítica própria;*
- *Desconhecimento do motivo;*
- *Assunto nunca foi abordado;*
- *A hotelaria é um negócio novo no grupo. O atual sistema está muito virado para a área da construção civil.*

O DF de unidades afiliadas a uma cadeia nacional, que não adota o USALI, observou:

*“Não vale a pena ter trabalho que não vai ser apreciado por terceiros e que não traz valor acrescentado para a gestão da empresa. Só me vai dar trabalho adicional”.*

Apesar de ter indicado “nunca ouviu falar”, e de tal constituir justificação suficiente para não adotar o plano, o DF de uma unidade independente acrescentou que o uso do USALI “*não é visto como prioritário. Até há pouco tempo a principal preocupação era saber se havia impostos a pagar*”. Outro respondente, também de uma unidade independente, que assinalou igualmente aquela opção, justificou-se com o facto de vir do setor da construção. Um outro ainda, mas de uma unidade afiliada a uma cadeia internacional, relatou:

*“Essa decisão não cabe ao diretor financeiro. O sistema tem que funcionar nos doze países onde trabalhamos. A informação analítica é consolidada, temos que funcionar como as restantes empresas do grupo. A cada três meses temos que inserir os valores num ficheiro para fazer reconciliação com as outras unidades do grupo que consolidam”.*

### **5.2.2.3 Extensão em que Foi Adotado o USALI**

Nesse ponto responde-se à Questão 1.3: *Em que medida foi adotado o USALI?*

---

<sup>82</sup> Consideraram-se as respostas dadas pelas unidades que não adotam o USALI e pelas que tencionam adoptá-lo no futuro.

<sup>83</sup> A questão não foi colocada aos respondentes das unidades que na questão anterior responderam “nunca ouviram falar” e “não sabe”.

Verifica-se que quase 80% das unidades que utilizam o USALI o adotam “na íntegra”. As restantes adotam-no “na maioria mas não em todos os aspetos”.

As áreas indicadas pelas unidades em que não existe correspondência com o USALI incluem<sup>84</sup>:

- Conteúdo das rubricas “*Fixed Charges*” e “*Replacement Reserves*”<sup>85</sup>;
- Não adoção de rubricas de “*Undistributed Operating Expenses*”;
- Evidenciação em separado de departamentos que no USALI surgem agrupados;
- Títulos de contas, especialmente as relacionadas com o pessoal;
- Repartição de custos indiretos, como energias e manutenção;
- *Design* dos centros de custos (por exemplo, energias).

Estes resultados contrariam os do estudo de Kwansa e Schmidgall (1999), em que apenas 12% dos respondentes indicaram estar a seguir o manual “completamente”.

Aproveitou-se esta questão para inquirir informalmente sobre a edição do USALI em uso, tendo-se constatado que uma boa parte ainda estava a utilizar edições anteriores à 10.<sup>a</sup> (HANYC, 2006), nomeadamente a nona edição (1996). O TOC responsável pela recente implementação do USALI em quatro das unidades inquiridas observou que não estaria a usar nenhuma edição em particular e que se baseava no seu conhecimento do mesmo e na experiência de implementação noutras unidades.

#### **5.2.2.4 Responsável pela Adoção do USALI**

Neste ponto dá-se resposta à Questão 1.4: *A quem coube a decisão de adotar o USALI?*

A Tabela 5.7 evidencia que a decisão de adotar o USALI coube essencialmente à administração (15 unidades, 45,5%) ou a esta conjuntamente com o diretor financeiro (8 unidades, 24,2%). Em três unidades (9,1%) esta decisão esteve a cargo do diretor financeiro e

---

<sup>84</sup> Um dos respondentes não soube indicar quais as áreas em que não seguem o USALI, pelo facto de “já ter lido o USALI há quatro ou cinco anos”.

<sup>85</sup> Devido à exigência de um contrato de gestão que obriga a que estes custos sejam reportados de outra forma. Assim, custos com a substituição da fachada, ar condicionado, telhado e canalização são da responsabilidade do dono.

noutras três unidades (9,1%), pertencentes ao mesmo grupo hoteleiro, foi o diretor geral (no caso, de nacionalidade inglesa) a tomar a decisão. Noutras tantas unidades, a decisão coube à empresa de gestão. Somente numa unidade a decisão coube ao proprietário/sócios.

**Tabela 5.7 – Responsável pela Adoção do USALI nas Unidades**

	N	%
Administração	15	45,5
Administração e Diretor financeiro	8	24,2
Diretor financeiro	3	9,1
Diretor geral	3	9,1
Empresa de gestão	3	9,1
Proprietário/Sócios/Acionistas	1	3
Total	33	100

Estas conclusões estão em linha com as do estudo de Kwansa e Schmidgall (1999), em que os respondentes indicaram que a decisão de adotar o USALI foi tomada a nível *corporate* em 50,9% das organizações e por um executivo financeiro em 25% das mesmas. Nas restantes, foi o diretor geral, o proprietário/sócios ou, na maioria dos casos, outra autoridade.

#### **5.2.2.5. Opinião dos Respondentes relativamente à Imputação dos Gastos Indiretos aos Departamentos Operacionais**

Responde-se aqui à Questão 1.5: *Qual a opinião dos respondentes relativamente à imputação dos gastos indiretos aos departamentos operacionais com as finalidades previstas no USALI?*

Como se verificou na revisão de literatura, uma limitação apontada ao USALI é a não distribuição pelos departamentos operacionais dos gastos indiretos. A nona edição do manual (HANYC, 1996) inclui um capítulo onde se reconhece que a imputação desses gastos pode ser útil para a tomada de decisão e se sugerem bases para a sua repartição. Questionaram-se os respondentes quanto à concordância com tal imputação com as finalidades aí previstas. Como se observa na Tabela 5.8, os dezasseis respondentes das 33 unidades que utilizam o USALI concordam com tal imputação, sobretudo para avaliar a rendibilidade departamental e para decidir sobre aquisições ao exterior, tendo 50,1% e 43,8%, respetivamente, assinalado um valor igual ou superior a 4 nestas finalidades (média de 3,50 e 3,25, respetivamente). De assinalar que um quarto dos respondentes é indiferente à imputação dos gastos com qualquer das finalidades indicadas.

**Tabela 5.8 - Imputação dos Gastos Indiretos aos Departamentos Operacionais**

Finalidades	N	Discordo			Concordo		Média	Moda
		totalmente 1	Discordo 2	Indiferente 3	Concordo 4	totalmente 5		
Avaliar a rendibilidade departamental	16	6,3%	18,8%	25%	18,8%	31,3%	3,50	5
Fixar preços de bens e serviços	16	12,5%	25%	25%	31,2%	6,3%	2,94	4
Decidir sobre aquisições ao exterior ( <i>outsourcing</i> )	16	6,3%	25%	25%	25%	18,8%	3,25	2 <sup>a</sup>
Incentivar o controlo dos custos dos departamentos auxiliares	16	18,8%	12,5%	25%	25%	18,8%	3,12	3 <sup>a</sup>

a Existem múltiplas modas; apresenta-se o valor mais baixo

Realizou-se em seguida uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais seguido de uma rotação *Varimax* (Apêndice 5.24), tendo-se constatado que existe um fator claramente preponderante que explica 83% da variabilidade das finalidades. Um segundo fator explica 11% da variabilidade total. Observa-se que as variáveis “avaliar a rendibilidade departamental” e “incentivar o controlo dos custos dos departamentos auxiliares” estão fortemente correlacionadas com o primeiro fator enquanto as variáveis “fixar preços de bens e serviços” e “decidir sobre aquisições ao exterior (*outsourcing*)” estão fortemente correlacionadas com o segundo. Repare-se como as variáveis associadas ao fator preponderante têm a ver com a análise, enquanto as associadas ao fator subordinado têm mais a ver com a decisão/gestão.

Relativamente a esta questão registaram-se os seguintes comentários:

- “De que forma o meu salário influencia a rendibilidade do departamento de alojamento?” (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- “A distribuição poderá ser feita, mas não vejo benefícios. É difícil arranjar critérios objetivos. Há departamentos que não faz sentido imputar, como é o caso do Marketing. Se este vender alojamento e um banquete, como distribuir o custo? Os custos de determinados departamentos nem deviam influenciar o GOP pois são manobráveis. Veja-se o caso de um gestor remunerado com base no GOP: o proprietário poderá aumentar os custos para este não o atingir. Quanto a incentivar o controlo dos custos dos departamentos auxiliares, havendo orçamento resolve-se (DG de unidade afiliada a cadeia nacional).

### 5.2.2.6. Importância do USALI relativamente a Outros Normativos

Neste ponto responde-se à Questão 1.6: *Qual a importância do USALI relativamente a outros normativos contabilísticos e fiscais?*

Para além do USALI, os gestores financeiros no setor hoteleiro utilizam outros normativos, como é o caso das normas nacionais de contabilidade (POC e Diretrizes até 2009), das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e das normas fiscais (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)/outra legislação fiscal). A Tabela 5.9 mostra a importância atribuída pelos 35 respondentes a cada uma delas.

Como se pode verificar, o CIRC/outra legislação fiscal recebeu a pontuação mais elevada (média de 3,86), logo seguido pelas normas nacionais (média de 3,85) e pelas normas internacionais de contabilidade (média de 3,69). O USALI recebeu, em termos médios, a pontuação mais baixa: 3,03. Embora mais de metade (51,4%) dos respondentes o classifiquem como importante ou muito importante, para uma proporção ligeiramente menor (quase 46%), esta norma sectorial é pouco ou nada importante. Não obstante, um dos respondentes de uma unidade afiliada a cadeia nacional opinou: *“a especificidade do negócio justifica que a nível europeu já tivesse sido desenvolvido um plano específico”*.

**Tabela 5.9 – Importância do USALI e das Normas Nacionais, Internacionais e Legislação Fiscal para a Gestão Financeira das Unidades**

Finalidades	N	Nada importante 1	Pouco importante 2	Importância média 3	Importante 4	Muito importante 5	Média	Moda
USALI	35	40,0%	5,7%	2,9%	14,3%	37,1%	3,03	1
Normas nacionais de contabilidade	35	2,9%	11,4%	20%	45,7%	20,0%	3,69	4
Normas internacionais de contabilidade	35	11,4%	17,1%	28,6%	28,6%	14,3%	3,17	3 <sup>a</sup>
CIRC/outra legislação fiscal	35	5,7%	8,6%	8,6%	48,6%	28,6%	3,86	4

<sup>a</sup> Existem múltiplas modas; apresenta-se o valor mais baixo.

Os resultados divergem dos obtidos por Kwansa e Schmidgall (1999), no estudo acerca do papel do USALI na gestão das empresas hoteleiras dos EUA, onde se conclui que este, e logo depois o código do *Internal Revenue Service*, são claramente mais importantes do que as normas do FASB.

### 5.2.3 Contabilidade de Custos

Neste ponto procura-se dar resposta às questões de investigação 2.1 a 2.6. Para o efeito utilizam-se as questões do ponto 2.3. “Contabilidade de Custos” do questionário.

#### 5.2.3.1 Objetos de custo

A questão 2.1 respeita aos objetos de custo nas unidades. Observa-se, na Tabela 5.10, que os custos são acumulados essencialmente em centros de resultados (100%) e em centros de custos (93,9%). Um número reduzido de unidades (8; 12,1%) indicou que acumula também custos por quarto. Quatro unidades (6,1%) indicaram outros objetos de custo, nomeadamente *covert* e dormida (na unidade em questão, denominada “estadia”).

Os centros de resultados e os centros de custos correspondem aos departamentos/secções em que se encontram divididas as unidades hoteleiras. Subdividem-se em operacionais (aqueles que têm um contacto direto com o cliente e que, por conseguinte, têm receitas e custos) e auxiliares (os que têm um contacto mínimo ou nulo com os clientes e não geram receitas). Corroborando Brignall *et al.* (1991), também nas unidades analisadas, estes departamentos são as “linhas de produtos” genéricas das unidades, não sendo os custos atribuídos diretamente a produtos individuais ou clientes dentro de cada departamento.

**Tabela 5.10 – Objetos de Custo nas Unidades**

	N	%
Centro de resultados	66	100
Centro de custos	62	93,9
Quarto	8	12,1
Outros	4	6,1

Os resultados deste estudo estão em linha com os de Pavlatos e Paggios (2007) e de Zounta e Bekiaris (2009) na Grécia, que verificaram que os hotéis monitorizam custos essencialmente por centros de resultados e centros de custos. Porém, no estudo de Pavlatos e Paggios (2007), grande parte dos hotéis também o faz por categoria de cliente, dormida e quarto.

Apesar de não ser prática corrente nas unidades hoteleiras a acumulação de custos por quarto, existe consenso quanto à possibilidade de obter tal informação, dividindo o custo do departamento de alojamento pelo número de quartos (ocupados ou disponíveis). Verificou-se ainda que diversas unidades efetuam cálculos das componentes unitárias do custo por quarto

(ocupado e/ou disponível), tais como *amenities*<sup>86</sup>, roupas/lavandaria, energias, vidros e louça, papel higiênico, material operacional, decorações, lâmpadas, tipografia/papelaria, jardins e produtos de piscina. Mas apesar de muitas delas disporem desta informação, não identificaram o “quarto” como objeto de custo<sup>87</sup>. A acumulação de custos por quarto não é feita com regularidade, contrariamente ao que sucede com a acumulação de custos por centros de receitas/resultados ou por centros de custos, realizada mensalmente.

A propósito da acumulação dos custos por quarto, registaram-se os seguintes comentários:

- *“É complicado apurar os custos por quarto”* (DF de unidade independente);
- *“Consigo saber o custo de um quarto, pois tenho os custos unitários de amenities, energias, lavandaria,... Porém, não o calculo frequentemente”* (Administrador de unidade independente);
- *“Quando necessito tomar uma decisão sobre aceitar ou não determinado preço, tenho em consideração o custo variável de ocupar um quarto. Este inclui o custo do pequeno almoço, os custos da lavandaria, estimativa de água, eletricidade, gás, conservação e reparação, outros FSE, amenities, despesas financeiras relacionadas com meios de pagamento... Não considero os custos com o pessoal, a não ser que haja um pedido de cotação para 20 quartos”* (DF de unidade independente).

São igualmente de realçar os comentários de alguns respondentes que não assinalaram acumular custos por quarto:

- *“Sei qual o custo de um quarto ocupado (custo de exploração do alojamento). Excluo tudo o que não tem a ver com o custo direto; fico com o custo marginal. Sei os custos de mudar os lençóis num dia, mas...e se o cliente permanece no hotel seis dias?”* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- *“É difícil determinar o custo por quarto, os sistemas não estão preparados e manualmente é complicado. Para determinar o custo de um quarto existe um enorme manancial de informação que se tem de considerar: se é single, duplo ou suite; qual a área do quarto e da casa de banho (quanto maior, maior a quantidade de produtos*

---

<sup>86</sup> Optou-se por não traduzir este termo, uma vez que é específico da hotelaria. É o nome dado aos produtos de higiene e conforto disponibilizados aos hóspedes nos quartos dos hotéis. Incluem champôs, sabonetes, gel de banho e toucas de banho, entre outros.

<sup>87</sup> Numa cadeia hoteleira com sete unidades participantes no estudo constatou-se, pela análise dos mapas facultados, que, apesar do respondente não ter assinalado, possui cálculos de diversos custos por “quarto ocupado” bem como por “*couvert*” e por “*pax*”.

*gastos na sua limpeza), durante a estadia quantas vezes foram os lençóis mudados, qual o consumo de água e eletricidade, qual o consumo de amenities...*

*De que serve? Ponham é alguém a vender o quarto pois se não o vendo hoje é receita perdida que já não vou recuperar.* (DF de unidades afiliadas a cadeia internacional);

- *“Não faz sentido apurar os custos por quarto num hotel que não é apenas hotel. Nós temos uma loja de roupa com uma faturação elevada, teatro, ténis... O custo do quarto de nada serve; nem para comparar com outros hotéis. Não há unidade comparável à nossa. No Verão chegamos a ter 20 animadores!”* (DF de unidade afiliada a cadeia internacional);
- *“Sei o custo dos amenities por quarto, de lavandaria por quarto, .... Analiso estes valores anualmente”* (DF de unidade independente);
- *“Só recentemente é que começámos a calcular quanto gastamos de energia, de custos com o pessoal e de amenities por quarto, mas não está totalmente desenvolvido. Não temos preocupações de calcular diariamente o custo do quarto, do serviço de restaurante, dos custos com o pessoal...”* (DF de unidade afiliada a cadeia nacional).

Não sendo também prática corrente acumular custos por clientes/segmentos de mercado<sup>88</sup>, à semelhança do sucede relativamente ao objeto de custo “quarto”, na opinião de alguns respondentes, facilmente se apura o custo por cliente dividindo os custos totais (excluindo F&B) pelo número de clientes/dormidas. O respondente de uma unidade afiliada a cadeia internacional afirmou dispor de ficheiros em *Excel* com todos os custos da demonstração dos resultados apurados por cliente. Contudo, este apuramento não é feito por categoria/classe de cliente.

Na Tabela 5.11 evidencia-se o número de centros de receitas/resultados segregados nos sistemas de informação das unidades<sup>89</sup> por tipo de gestão. Constata-se que um pouco mais de 50% das unidades tem entre cinco e dez centros, quase 25% das unidades tem entre um e quatro centros e quase um quinto das unidades tem mais de dezasseis centros. Observa-se

---

<sup>88</sup> Exemplos de segmentos de mercado indicados pelos respondentes são os seguintes: Exemplo 1: lazer, negócios, MICE, Golfe, outros mercados; Exemplo 2: operadores, mercado direto (*corporate*/empresas, normais), *internet*; Exemplo 3: Golfe, conferências, congressos e incentivos, lazer (sol e praia), negócios (*corporate*), operadores turísticos, *internet*, grupos, agências de viagens; Exemplo 4: Administração/entidades governamentais, *walk-ins*, agências de viagens, operadores turísticos, *day use*, diretos, empresas.

<sup>89</sup> De realçar que, em grande parte das unidades, estes centros surgem nos sistemas de informação com a designação de centros de custos, apesar de acumularem proveitos e custos. Algumas unidades designam-nos “centros de resultados”, “centros analíticos” ou “departamentos/secções”.

ainda que é nas unidades afiliadas a cadeias que existe um maior número de centros de receitas/resultados, já que nenhuma unidade independente dispõe de mais de dez centros.

No Apêndice 5.25 apresentam-se exemplos de centros de resultados (ou receitas) presentes nas unidades da amostra e a sua designação no USALI, tendo por base a documentação facultada pelas unidades.

**Tabela 5.11 – Número de Centros de Receitas/Resultados nas Unidades por Tipo de Gestão**

Número de Centros	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
1-4	3	8	5	16
	33,3%	22,2%	23,8%	24,2%
5-10	2	17	16	35
	22,2%	47,2%	76,2%	53%
11-15	1	1	-	2
	11,1%	2,8%	-	3%
Mais de 16	3	10	-	13
	33,3%	27,8%	-	19,7%
<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>36</b>	<b>21</b>	<b>66</b>
	100%	100%	100%	100%

A análise das listagens disponibilizadas pelas unidades permite concluir o seguinte<sup>90</sup>:

- Os centros “Alojamento” e “Alimentação e Bebidas” estão presentes em todas as unidades;
- O centro “Telefones” constitui um centro autónomo em um pouco mais de três quartos das unidades e em pelo menos sete (11,3%) unidades em que não tem um tratamento autónomo esta fonte de receita surge integrada num centro congénere, como é o caso do “Alojamento”;
- Tanto o centro “Golfe” como os centros “*Health Club e/ou SPA*” existem como centros autónomos em 34 unidades (54,8% do total). Estes centros são classificados em diversas unidades como “outros departamentos operacionais”; “secundários”, “departamentos operacionais anexos” ou “*other profit centers*”. O mesmo sucede com os centros “Lavandaria de clientes”, “Centro de congressos/negócios”, “Garagem”,

<sup>90</sup> Esta análise tem por base 62 unidades: uma unidade não facultou a informação, outra apura resultados apenas para o Bar e para o Restaurante e nas duas restantes, pertencentes ao mesmo grupo, o hotel constitui o próprio centro de resultados.

“Praia”, “Piscina”, “Tabaco”, “Lojas”, “Ténis”, “Desporto”, “*Kid’s Club*”, “Transporte de clientes”, “*Guest relations*”, “Exploração de espaços”, “Lojas sob Gestão” e “Aluguer de salas”;

- Os proveitos do aluguer de salas integram, em quatro unidades, o centro “Outras receitas/despesas” ou “Outras receitas”, a par de outros centros como “Desporto e lazer”, “Aluguer de equipamento”, “Aluguer de viaturas”, “Cofres” e “Outras”;
- Algumas unidades usam a classificação de “*minor operated departments (MOD)*” ou “departamentos menores”, prevista no USALI, mesmo não adotando o plano de contabilidade. Verificou-se porém que, num caso em que o USALI é adotado, esta classificação não inclui as fontes de rendimento que geralmente são classificadas como MOD, mas sim como “outros departamentos operacionais”, e que, em relação a cada uma delas, são apresentadas as receitas e os custos correspondentes, incluindo os custos com o pessoal, custos que, de acordo com o USALI, os MOD não têm usualmente;

No tocante ao número de centros de gastos (Tabela 5.12), verifica-se que quase 70% das unidades tem entre cinco e dez e que cerca de um quinto tem entre um e quatro. Somente 6,1% do total das unidades tem entre 11 e 15 centros de gastos. Tendo em consideração o tipo de gestão, observa-se que são as cadeias nacionais que têm um maior número de centros de gastos segregados nos sistemas de informação.

**Tabela 5.12 – Número de Centros de Custos nas Unidades por Tipo de Gestão**

Número de centros	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
0	-	2	2	4
	-	5,6%	9,5%	6,1%
1-4	3	5	5	13
	33,3%	13,9%	23,8%	19,7%
5-10	6	25	14	45
	66,7%	69,4%	66,7%	68,2%
11-15	-	4	-	4
	-	11,1%	-	6,1%
Total	9	36	21	66
	100%	100%	100%	100%

No Apêndice 5.26 comparam-se os centros de custos indiretos controláveis (*undistributed operating expenses*) previstos no USALI com os seus equivalentes nas unidades. Note-se que

a décima edição do USALI (HANYC, 2006) exige que todos os custos indiretos sejam classificados em quatro categorias: “Administrativos e Gerais”, “Vendas e Marketing”, “Manutenção e Reparação” e “Energias”. Deixou de existir a opção de elaborar demonstrações em separado para os Recursos Humanos, Sistemas de Informação e Segurança, devendo estas rubricas ser evidenciadas na demonstração de “Administrativos e Gerais”. Observou-se, porém que, em algumas unidades estes centros são evidenciados autonomamente nos mapas de exploração.

Recorde-se que Planas (2004) constatou que as cadeias internacionais segregam nos seus sistemas de informação um número de departamentos maior<sup>91</sup>. Tal como em Planas (2004), também neste estudo se verificou que os departamentos “Quartos” e “Alimentos” estão sempre presentes<sup>92</sup>. Comparando com os departamentos mais comuns previstos no USALI (HANYC, 2006), constata-se que não existem grandes diferenças, sendo apenas de ressaltar o facto de este exigir que, para efeitos de relato, no mapa resumo de exploração alguns destes departamentos sejam integrados em departamentos congéneres, como se referiu.

Usualmente os centros de responsabilidade refletem a estrutura das organizações. Quando inquiridas sobre se estrutura organizacional da unidade coincide com os centros/departamentos em que está estruturada a CG, de modo a que o responsável do centro/departamento seja plenamente identificável com os resultados económicos, tanto as cadeias hoteleiras internacionais como as nacionais manifestam na totalidade a existência de tal paralelismo, como se pode verificar na Tabela 5.13. Também os independentes indicam uma percentagem de identificação entre responsáveis/resultados bastante elevada (76,2%) e superior à taxa de utilização do USALI. Conclui-se que, embora algumas unidades não adotem o sistema uniforme, seguem este princípio.

---

<sup>91</sup> O estudo de Planas (2004) questiona as unidades sobre a existência de determinado departamento em concreto e não sobre o número de departamentos, como sucede neste estudo.

<sup>92</sup> De realçar, no entanto, que uma das cadeias internacionais participantes neste estudo que referiu possuir apenas um centro de resultados - o próprio hotel - é espanhola e no estudo de Planas surge classificada como “grande cadeia espanhola”.

**Tabela 5.13 – Estrutura Organizacional e Centros/Departamentos na Contabilidade de Gestão**

Coincidência entre estrutura e centros	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Coincide	9 100%	36 100%	16 76,2%	61 92,4%
Não coincide	- -	- -	5 23,8%	5 7,6%
Total	9 100%	36 100%	21 100%	66 100%

Estes resultados corroboram os de Planas (2004), que também observou uma percentagem de identificação entre responsável e resultados superior à implementação do USALI, sobretudo nas cadeias espanholas.

### 5.2.3.2 Periodicidade do Fornecimento da Informação sobre Custos

Neste ponto responde-se à *Questão 2.2: Com que periodicidade, nas unidades hoteleiras, é fornecida informação sobre custos aos diversos utilizadores?* A Tabela 5.14 evidencia a periodicidade do fornecimento de informação sobre custos aos responsáveis em diversos níveis hierárquicos. A inexistência de determinadas funções em algumas unidades, em particular de diretor de departamento, justifica a diferença entre as frequências e o total de unidades inquiridas. Constatou-se que, nos últimos anos, tem havido uma tendência para a supressão de níveis hierárquicos como diretor de departamento, estando estas funções, nas unidades inquiridas, a cargo de subdiretores ou chefes de secção. Também se observou uma propensão para tanto os diretores financeiros como os diretores gerais ou hoteleiros terem mais do que uma unidade a cargo.

Em regra, a informação é fornecida aos diversos utilizadores mensalmente, o que coincide com a periodicidade de produção de informação analítica/por departamento. Esta informação não é, em grande parte das unidades (43,1%), facultada aos chefes de secção, que acabam por dela ter conhecimento mais tarde em reuniões, geralmente mensais, com os superiores hierárquicos.

**Tabela 5.14 – Periodicidade do Fornecimento de Informação sobre Custos nas Unidades**

Função	Periodicidade							
	N	Nunca	Diária	Semanal <sup>93</sup>	Mensal <sup>94</sup>	Trimestral	Anual	Sem periodicidade fixa
Diretores de topo/Administração	66	-	-	6,1%	89,4%	-	-	4,5%
Diretor financeiro	62	-	9,7%	3,2%	79,0%	-	-	8,1%
Diretor geral	66	-	13,6%	3,0%	77,3%	1,5%	-	4,5%
Diretores de departamento	49	-	16,3%	-	81,6%	-	2,0%	-
Chefes de secção	65	43,1%	1,5%	3,1%	35,4%	-	4,6%	12,3%

### 5.2.3.3 Finalidades da Informação sobre Custos

Neste ponto procura-se responder à *Questão 2.3: Com que finalidades é utilizada a informação sobre custos nas unidades hoteleiras?*

**Tabela 5.15 – Finalidades da Informação sobre Custos nas Unidades**

Finalidades	N	Uso					Média	Moda	Rank (média)
		Nenhum uso 1	Reduzido uso 2	Algum uso 3	Uso elevado 4	Uso muito elevado 5			
Fixação de preços de serviços	66	15,2%	24,2%	27,3%	25,8%	7,6%	2,86	3	6
Análises de rendibilidade de clientes	66	50,0%	25,8%	21,1%	3,0%	-	1,77	1	10
Decisões relativas a serviços	66	6,1%	25,8%	13,6%	51,5%	3,0%	3,20	4	4
<i>Design</i> de novos serviços	66	22,7%	25,8%	22,7%	25,8%	3,0%	2,61	2	8
Avaliação do desempenho	66	3,0%	6,1%	16,7%	57,6%	16,7%	3,79	4	3
Orçamentação	66	1,5%	-	13,6%	45,5%	39,4%	4,21	4	2
Redução de custos	66	9,1%	-	-	57,6%	33,3%	4,24	4	1
Aceitação/rejeição de <i>packages</i> de operadores turísticos	66	12,1%	28,8%	22,7%	27,3%	9,1%	2,92	2	5
<i>Benchmarking</i>	66	36,4%	16,7%	9,1%	28,8%	9,1%	2,58	1	9
Estudos especiais de custos	66	15,2%	16,7%	45,5%	15,2%	7,6%	2,83	3	7

<sup>93</sup> Em duas unidades pertencentes a uma cadeia internacional, a informação é prestada aos diretores de topo e aos chefes de secção de 10 em 10 dias, o que foi considerado nesta categoria.

<sup>94</sup> Numa unidade independente, a informação aos chefes de secção é prestada de duas em duas semanas, o que foi considerado nesta categoria.

Na Tabela 5.15 (acima) verifica-se que a informação sobre custos é utilizada essencialmente para redução de custos (média de 4,24), orçamentação (média de 4,21) e avaliação do desempenho (média de 3,79). Quase 91% e 85%, respetivamente, das unidades fazem uso elevado ou muito elevado da informação para as duas primeiras finalidades. A utilização da informação sobre custos para avaliação do desempenho é elevada ou muito elevada em quase três quartos das unidades.

Observa-se que as unidades utilizam pouco a informação sobre custos para fixar preços de serviços (média de 2,86): somente um terço das unidades faz uso elevado ou muito elevado da informação com este fim e cerca de 40% não utilizam ou utilizam pouco os custos para esta finalidade. A propósito da utilização da informação com esta finalidade registaram-se os seguintes comentários:

- *“Os custos não influenciam o preço mas a margem; o preço é sempre o mesmo, os custos é que são manobráveis”* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- *“Sabemos quanto custa um quarto, mas não usamos esta informação para fixar o preço porque este é determinado pelo mercado; não interessa”* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- *“Utilizamos a informação sobre custos principalmente no F&B”* (DF de unidade afiliada a cadeia nacional).

Estes resultados sobre o reduzido papel dos custos na fixação de preços corroboram os obtidos por Lima Santos *et al.* (2010), Collier e Gregory (1995) e Mattimoe e Seal (2011). Não obstante, contrariam os de Makrigiannakis e Soteriades (2007), na Grécia e os de Oliveira *et al.* (2008), no Brasil.

Ao comparar-se com o estudo de Gomes (2007) sobre a CG nas grandes empresas portuguesas, no qual participaram três empresas do sector “Alojamento e Restauração” (2,7% das respostas totais), verifica-se que a fixação de preços é, igualmente, uma das funções para as quais a CG é menos utilizada (as principais são os sistemas de controlo de gestão e a tomada de decisões). Mas, contrariamente ao que se detetou no presente estudo, é pouco utilizada para avaliar o desempenho dos trabalhadores tendo sido também considerada quase inadequada para esse fim.

Na Tabela 5.15 é ainda possível observar que a utilização da informação sobre custos para *benchmarking* (média de 2,58) e análises de rendibilidade de clientes (média de 1,77) é diminuta. A maioria das unidades não utiliza muito os custos para estas finalidades.

Os comentários à opção *benchmarking*, transcritos abaixo, são reveladores de que este é feito mais ao nível das receitas, provavelmente devido à inexistência de informação sobre custos:

- “*Geralmente comparo receitas, ocupação e preços de venda. Mas alguns hotéis têm time-sharing, o que desvirtua a análise. Quanto muito comparo receitas totais.*” (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- “*Fazemos benchmarking interno. Em relação à concorrência, apenas vendas e receitas...*” (DF de unidade afiliada a cadeia internacional);
- “*Comparo usualmente a ocupação e a receita média por quarto (ARR) com os hotéis de cinco estrelas da concorrência*” (DF de unidade afiliada a cadeia nacional);
- “*Comparamos apenas vendas; o diretor de marketing liga para outros hotéis para saber os preços e fornece-os também*” (DF de unidades independentes);
- “*O que sabemos da concorrência são ocupações e preços médios*” (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- “*Fazemos comparações de receitas, REVPAR, ocupações, com o competitive set (cinco ou seis hotéis), individualmente não, a Lei da Concorrência não o permite*” (DF de unidades afiliadas a cadeia internacional).
- “*Não pagamos estudos! Só fazemos benchmarking entre as unidades do grupo. Não há outra unidade comparável à nossa*” (DF de unidade afiliada a cadeia internacional).

Na opção “análises de rendibilidade de clientes” notou-se uma tendência inicial por parte dos respondentes em assinalar um valor mais elevado na escala, apesar de, na questão sobre os objetos de custo, não terem selecionado “cliente”. Quando questionados se apuravam, realmente, resultados por clientes, sublinharam: “*apenas receitas, custos não*”. Assim, mais uma vez se confirma que, caso não tivesse havido interação frente a frente com os respondentes, provavelmente os resultados não seriam tão fiáveis.

A prática de apurar receitas por clientes/segmentos de mercado parece ser vulgar na indústria. Recorde-se que a cadeia hoteleira estudada por Cruz (2007) utilizava o preço médio do quarto apurado em cada segmento como forma de avaliar a rentabilidade dos segmentos de mercado. Também no presente estudo se constatou que tal informação figura nos mapas de exploração de diversas unidades afiliadas a cadeias nacionais e internacionais.

A respeito da utilização da informação sobre custos para análises de rentabilidade de clientes, destacam-se os seguintes comentários:

- *“Tentamos otimizar o mix, mas não achamos que os custos variem de cliente para cliente. Opta-se por maximizar a receita pois não existem diferenças a nível de custos de grupo para grupo (por exemplo corporate)”* (DF de unidade afiliada a cadeia internacional);
- *“Não vejo benefícios. Sei o que cada cliente gasta e consome. Sei mais ou menos o que gastam os clientes de cada nacionalidade. Os clientes em meia pensão, por exemplo, não consomem mais noutros pontos de venda”* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional);
- *“É difícil atribuir custos a clientes. Hoje em dia temos que aproveitar todos os clientes, não podemos selecionar; só em alturas de grandes picos, mas não se justifica. Talvez seja apropriado para hotéis de cidade que têm clientes o ano inteiro. Atualmente os hotéis procuram baixar os custos. Questionamo-nos o que precisamos para servir o cliente e são esses custos que tentamos renegociar...”* (DF de unidades afiliadas a cadeia internacional);
- *“Por cliente só temos informação de receita, i.e. operador que paga melhor. Não são necessários estudos para saber quais são os clientes que originam mais custos. Por exemplo, o lema dos portugueses é consumir tudo a que têm direito”* (DG de unidade afiliada a cadeia nacional).

A reduzida utilização da técnica “análise de rentabilidade de clientes” é ainda confirmada pelas respostas à questão 2.6.4 do questionário, respeitante ao nível de detalhe da informação sobre clientes/segmentos de mercado (Apêndice 5.27), que revelam que cerca de 70% das unidades relata informação sobre “vendas apenas” e as restantes “não relatam qualquer informação sobre clientes/segmentos de mercado”. A informação sobre receita e preços médios por segmento (nunca por cliente) consta geralmente dos mapas/contas de exploração, o que se confirmou pela sua análise. Pelo menos quatro unidades disponibilizam-na no

Relatório de Gestão. Porém, nalgumas unidades, a informação sobre receitas por segmento é simplesmente disponibilizada pelo sistema de *front-office* (e.g. *Newhotel*, *Opera*/Fidélío).

Estes resultados divergem dos reportados por Karadag e Kim (2006), que revelam que apenas um quarto dos *controllers* dos hotéis dos EUA utiliza métodos de medição da rendibilidade de cada segmento de mercado, embora mais sofisticados (vendas apenas: 34,3%; vendas menos os custos diretos: 31,4%; vendas menos os custos diretos e indiretos: 28,6%).

Realizou-se uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais seguido de uma rotação *Varimax* (Apêndice 5.28). Utilizando a regra que consiste em extrair fatores com *eigenvalue* superior a 1, foram retidos três fatores que explicam 68% da variabilidade total. Um só fator, que apresenta pesos relativamente elevados das variáveis “Fixação de preços”, “*benchmarking*”, “decisões relativas a serviços”, “aceitação/rejeição de pacotes de vendas de operadores turísticos” e “design de novos serviços” é, porém, claramente preponderante, explicando cerca de 42% da variabilidade total. Constatou-se, portanto, que estas variáveis, representativas da maioria das finalidades menos utilizadas, partilham boa parte da sua variabilidade.

#### **5.2.3.4 Sistema de Custeio**

Neste ponto procura-se responder à *Questão 2.4: Qual o sistema de custeio adotado nas unidades hoteleiras?*

Observa-se na Tabela 5.16, que a quase totalidade das unidades (60; 91% do total) utilizam o custeio direto (*direct costing*)<sup>95</sup>, atribuindo aos objetos de custo (departamentos operacionais) somente os gastos diretos, de natureza variável ou fixa. Os gastos indiretos e os incontrolláveis não são repartidos pelos objetos de custo. O sistema de custeio total é aplicado por cinco unidades (7,6% do total), o que significa que estas unidades imputam aos departamentos operacionais todos, ou quase todos, os gastos indiretos e incontrolláveis, proporcionalmente a determinadas grandezas. Apenas uma unidade (1,5% do total) utiliza o custeio variável, atribuindo aos departamentos (Restaurantes, Bares e Telefones) somente o custo das vendas<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> De ressaltar que foram incluídas nesta categoria duas unidades pertencentes ao mesmo grupo, que repartem, na totalidade, os gastos de manutenção e reparação por diversos centros de resultados e de custos, recorrendo para o efeito a uma base de imputação (horas homem trabalhadas).

<sup>96</sup> Os restantes custos (Custos com o pessoal e Outros custos) surgem no “Resumo Mensal” classificados por naturezas e não por centro/departamento.

Mas, quando está em causa o cálculo do custo do quarto, ao invés do resultado do departamento, alguns respondentes afirmaram considerar apenas os custos variáveis.

Analisando os mapas de exploração extraídos dos sistemas de informação que foram facultados por diversas unidades constata-se que todos os departamentos operacionais reportam as receitas. A estas são deduzidos os gastos diretos, designadamente o custo das vendas (matérias diretas), inexistente no departamento de Alojamento, os gastos com o pessoal (considerados gastos diretos em todas as unidades) e outros, apurando-se o resultado ou margem do departamento.

Conclui-se assim que, apesar de 50% das unidades não utilizarem o USALI, a maioria utiliza um sistema de custeio semelhante ao que nele se preconiza, assente nos princípios da contabilidade por responsabilidade e não na imputação de gastos indiretos e incontroláveis.

**Tabela 5.16 – Sistema de Custeio das Unidades**

	N	%
Direto ( <i>Direct costing</i> )	60	90,9
Total	5	7,6
Variável	1	1,5
Total	66	100

Embora os resultados estejam em linha como os reportados noutros estudos como os de Pellinen (2003) e de Zounta e Bekiaris (2009), contrariam os de Makrigiannakis e Soteriades (2007) e de Pavlatos e Paggios (2007, 2009b), na Grécia, e ainda os de Leitão (2002), no Brasil, que concluíram que os hotéis aplicam essencialmente o custeio total/por absorção. Também divergem dos de Collier e Gregory (1995b) que verificaram que era usado o custeio marginal (variável) e que os custos com o pessoal eram tratados como custos fixos.

#### **5.2.3.5. Repartição de Gastos Indiretos e Incontroláveis pelos Departamentos Operacionais**

Neste ponto pretende-se responder à *Questão 2.5: As unidades hoteleiras repartem os gastos indiretos? Quais os critérios usados na sua repartição?*

Na Tabela 5.17 mostra-se que gastos, para além dos diretos, são distribuídos pelos departamentos operacionais. Tendo em consideração primeiro os gastos agrupados nos denominados “centros de custos transferidos”, constata-se que a maioria das unidades reparte

os custos da Lavandaria, do Refeitório do pessoal e os Outros benefícios e encargos com o pessoal. Um terço das unidades pertencentes a cadeias internacionais, mas especificamente de *know how* espanhol e alemão, não repartem este tipo de custos<sup>97</sup>.

**Tabela 5.17 – Gastos Distribuídos pelos Departamentos Operacionais nas Unidades por Tipo de Gestão**

Custos \ Tipo de gestão	N	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Lavandaria	65	66,7%	75,0%	65%	70,8%
Refeitório do pessoal	64 <sup>98</sup>	66,7%	94,4%	78,9%	85,9%
Outros benefícios e encargos com o pessoal	66	66,7%	80,6%	85,7%	80,3%
Administrativos e gerais	66	-	5,6%	4,8%	4,5%
Marketing/Comerciais	66	-	-	4,8%	1,5%
Manutenção e reparação	66	-	22,2%	28,6%	21,2%
Energias ( <i>utilities</i> )	66	-	8,3%	38,1%	16,7%
Rendas, seguros e impostos sobre a propriedade	66	-	5,6%	19%	9,1%
Gastos financeiros, depreciações e amortizações	66	-	5,6%	23,8%	10,6%

Recorde-se que os custos mencionados, embora comuns a mais do que um departamento, têm bases de rateio objetivas e que, por esse motivo, são geralmente considerados e tratados como diretos (Lamelas, 2004). O USALI (HANYC, 2006) preconiza que estes custos sejam distribuídos pelos departamentos através de bases que reflitam a utilização.

Relativamente aos gastos da lavandaria, verificou-se que diversas unidades utilizam, como base para repartir os custos pelos departamentos, os quilogramas de roupa lavada. Esta prática é comum nas unidades pertencentes a cadeias nacionais. Aparte este critério universal, outros foram indicados, como sejam: repartição pelos diversos departamentos em função das receitas; repartição pelo departamento de “Alojamento” (percentagem pré-determinada) e pelos restantes departamentos em função das vendas; repartição pelos departamentos de “Alojamento” e “A&B” segundo percentagens pré-determinadas e repartição pelos diversos departamentos em função do número de peças lavadas (critério a que recorrem sobretudo as unidades que não dispõem de lavandaria própria)<sup>99</sup>. Também se constatou que algumas

<sup>97</sup> O respondente de uma unidade afiliada a uma cadeia nacional, referiu que atualmente os custos de lavandaria e refeitório não são repartidos pelos departamentos e acrescentou que anteriormente imputavam-se.

<sup>98</sup> Esta situação não é aplicável a duas unidades pelo facto de não disporem de refeitório do pessoal.

<sup>99</sup> Foi relatado em diversos casos que a fatura identifica o departamento a que pertencem as peças.

unidades, quer independentes quer afiliadas a cadeias nacionais, afetam este custo na íntegra ao departamento de “Quartos” ou de “Alojamento”, não utilizando por conseguinte nenhum critério de repartição. Numa unidade afiliada a uma cadeia nacional constatou-se que o custo da lavanderia imputado ao departamento de F&B é posteriormente repartido pelas secções (restaurantes) em função do volume de negócios.

No tocante aos custos do refeitório do pessoal constatou-se que são geralmente repartidos pelos departamentos em função do número de empregados atuais de cada departamento (*Effective Full Time Employment – EFTE*). Numa unidade é transferido para os benefícios do pessoal e repartido juntamente com estes em função da percentagem dos ordenados de cada departamento. O custo da refeição utilizado é o valor real ou um valor pré-determinado que, na generalidade das unidades, é revisto anualmente. Este tanto pode incluir consumíveis e custos com o pessoal como somente os primeiros. Em duas unidades, afiliadas a uma cadeia nacional, estes custos são repartidos pelos departamentos operacionais através de uma chave de repartição que tem por base a faturação (determinada aquando da elaboração do orçamento), à semelhança do que sucede com os restantes custos indiretos (denominados *encargos de estrutura*). Nos casos em que estes custos não são repartidos pelos departamentos permanecem no departamento de A&B ou são apresentados, no mapa de exploração mensal, na rubrica de “Custos com o pessoal” gerais do hotel, o que sucede nas três unidades afiliadas a cadeias internacionais (33,3%) que não repartem os custos do refeitório do pessoal.

Quanto aos benefícios e encargos com o pessoal, os critérios indicados para a repartição foram: número de trabalhadores (mais usual), ordenados do mês e percentagem definida *a priori*. O respondente de uma cadeia nacional com diversas unidades participantes no estudo referiu que este custo é repartido primeiro pelos departamentos operacionais e em seguida pelas secções (restaurantes).

No que concerne à repartição dos denominados custos indiretos e incontroláveis, observa-se na Tabela 5.17 que 14 unidades (21,2% do total) consideram no custo dos departamentos operacionais os gastos de manutenção, 11 (16,7%) os gastos com energias, sete (10,6%) os gastos financeiros, as depreciações e as amortizações, seis (9,1%) as rendas, os seguros e os imposto sobre propriedade, três (4,5%) os gastos administrativos e gerais e uma (1,5%) os gastos de marketing. Constata-se que as unidades afiliadas a cadeias internacionais não repartem pelos departamentos operacionais quaisquer custos indiretos, quer operacionais ou controláveis, quer de capital ou incontroláveis, o que está em conformidade com o USALI,

apesar de nem todas o adotarem. Os gastos com energias (*utilities*) são atribuídos aos departamentos operacionais essencialmente pelas unidades independentes. Algumas indicaram dispor de contadores, o que lhes permite identificar de forma objetiva o custo associado a cada departamento ou até a cada secção (restaurante).

As unidades que recorrem a critérios de imputação citam essencialmente dois: percentagem das receitas de cada departamento e percentagens pré-determinadas. Também Leitão (2002) cita percentagens pré-determinadas e receitas como os critérios para a repartição dos gastos com energia elétrica, considerada custo fixo.

Relativamente aos gastos de manutenção, repartidos em quase idêntica proporção pelas cadeias nacionais e pelos independentes, observaram-se dois tipos de tratamentos:

- Contabilização dos gastos diretos, ou seja, dos gastos plenamente identificáveis com o departamento, como é o caso dos materiais, no departamento respetivo (prática que chegou a ser indicada na oitava edição do USALI, mas que foi novamente abandonada a partir da nona edição) e centralização dos restantes (*e.g.* custos com o pessoal e outros) no departamento de manutenção. Nestes casos, não são definidos critérios de repartição dado não serem necessários;
- Imputação dos gastos centralizados no departamento de manutenção (ou noutra de âmbito geral, como por exemplo *encargos de estrutura*) aos departamentos operacionais<sup>100</sup>, proporcionalmente a uma grandeza como o número de horas homem trabalhadas ou as receitas/vendas (taxa pré-determinada).

Estes resultados não se afastam dos de Planas (2004), que também observou tratamentos diferentes na imputação dos gastos de manutenção.

Embora a questão não estivesse contemplada no questionário, procurou-se ainda verificar qual o tratamento dado nas unidades pertencentes a cadeias aos denominados custos da sede ou custos comuns de âmbito nacional ou regional (Financeiros, Comerciais/Marketing, Pessoal/Recursos Humanos, Contabilidade/Administração Geral, Planeamento, Área técnica). Apenas uma cadeia não imputa estes custos às unidades. Quanto aos critérios de imputação foram indicados os seguintes: percentagem fixa (sobretudo no tocante aos custos de Marketing), número de quartos e volume de vendas.

---

<sup>100</sup> Uma destas unidades reparte estes custos apenas pelo alojamento.

### 5.2.3.6 Adoção do Custeio Baseado nas Atividades (ABC)

Neste ponto procura-se responder à *Questão 2.6: Qual o grau de adoção do ABC nas unidades hoteleiras?* A Tabela 5.18 evidencia a resposta a esta questão.

**Tabela 5.18 – Adoção do ABC nas Unidades**

	N	%
Não adota	60	90,9
Nunca ouviu falar	6	9,1
Total	66	100,0

Surpreendentemente, nenhuma das unidades utiliza o ABC. Cerca de 9% admitiram nunca ter ouvido falar desta técnica. Crê-se que o desconhecimento do mesmo seja ainda maior pois, mesmo depois de terem questionado em que consistia, diversos respondentes mostraram resistência em assinalar “nunca ouviu falar”.

É igualmente de realçar que parecem subsistir equívocos sobre o conceito de “atividade”. Por exemplo, é comum os respondentes terem confundido “departamento” com “atividade”, quando se sabe que um departamento participa em várias atividades. O F&B, o Alojamento e o Marketing eram atividades para alguns respondentes. Não admira, portanto, que numa fase posterior tenham afirmado usar técnicas de gestão de custos baseadas em atividades sem saberem o seu significado. O mesmo equívoco poderá também estar na base das elevadas taxas de adoção do ABC reportadas noutros estudos realizados em Portugal.

Os resultados estão em consonância com os de Collier e Gregory (1995b) no Reino Unido. Os autores também não encontraram evidências de adoção do ABC. Porém, divergem dos reportados noutros estudos sobre o setor hoteleiro realizados na Grécia (Pavlatos e Paggios, 2007, 2009b; Zounta e Bekiaris, 2010) e em Portugal (Nunes, 2009; Lima Santos *et al.*, 2010). Na Grécia, Pavlatos e Paggios (2007, 2009b) e Zounta e Bekiaris (2010) observaram taxas de adoção do ABC na casa dos 20%. Em Portugal, Nunes (2009) verificou que quase metade (47%) dos hotéis de cinco estrelas utilizava o ABC. Lima Santos *et al.* (2010) verificaram que as técnicas “orçamento baseado nas atividades” e “custeio baseado nas atividades” eram as técnicas contemporâneas mais utilizadas. De realçar que outros estudos realizados em Portugal (*e.g.* Duarte, 2004; Gomes, 2007; Machado, 2007) reportam baixas ou mesmo nulas taxas de adoção do ABC.

## **5.2.4 Orçamentação**

Neste ponto procura-se dar resposta às questões de investigação 2.7 a 2.14. Para o efeito utilizam-se as questões do ponto 2.4. “Orçamentação” do questionário.

### **5.2.4.1 Periodicidade da Elaboração de Previsões das Vendas e dos Resultados**

A questão de investigação 2.7 respeita à periodicidade com que são elaboradas previsões (*forecasts*) das vendas e dos resultados nas unidades hoteleiras. Constata-se (Apêndices 5.29 e 5.30) que apenas uma unidade não elabora “nunca” previsões das vendas e quatro não fazem previsões dos resultados. No que toca à periodicidade das previsões das vendas, nas unidades afiliadas a cadeias internacionais as maiores frequências de elaboração são a semanal (33,3%) e a mensal (33,3%), enquanto nas cadeias nacionais predomina a periodicidade mensal (47,2%), seguida da anual (22,2%) e da trimestral (19,4%). A maior parte das unidades independentes (61,9%) elabora previsões de vendas apenas uma vez por ano. Relativamente às previsões de resultados, as periodicidades de elaboração decrescem, predominando a mensal, quer nas cadeias internacionais (66,7%) quer nas nacionais (50%), e a anual, nos independentes (57,1%).

Conclui-se, portanto, que apesar de algumas unidades, sobretudo independentes, efetuarem previsões somente por ocasião da elaboração do orçamento anual, é vulgar na indústria a elaboração de *forecasts* mais do que uma vez ao ano.

### **5.2.4.2 Elaboração de Orçamentos. Horizonte Temporal**

A questão de investigação 2.8 respeita à elaboração de orçamentos e ao seu horizonte temporal. Como se observa no Apêndice 5.31, apenas quatro unidades (6,1%), independentes, não elaboram orçamentos. Uma destas unidades, anteriormente nas mãos de suecos, elaborou orçamentos no passado, tendo deixado de o fazer aquando da mudança de proprietário; as restantes, pertencentes ao mesmo dono, tencionam elaborá-los no futuro.

Este resultado está consonância com os de diversos estudos que reportam uma elevada utilização desta técnica no setor (Jones, 1998; 2006; Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Lima Santos *et al.*, 2010).

As 62 unidades elaboram, na sua totalidade, orçamentos operacionais anuais. Estes são, na totalidade dos casos, subdivididos em 12 períodos de um mês. Uma alternativa à orçamentação por meses é dividir o ano em treze períodos de quatro semanas. Embora nenhuma unidade adote tal divisão, numa unidade afiliada a uma cadeia internacional o respondente comentou que a sede trabalha com 13 períodos.

A decomposição do orçamento operacional anual é apresentada no Apêndice 5.32. Mais de 90% das unidades têm quer as receitas quer os custos desdobrados por departamento. Numa unidade, apenas as receitas são desdobradas por departamentos e noutra tanto as receitas como os gastos são classificados por naturezas. Constatou-se, pela análise dos documentos fornecidos pelas unidades, que a estrutura do orçamento é, regra geral, idêntica à da conta de exploração, o que facilita comparações entre os valores reais e os valores orçamentados.

Relativamente ao horizonte temporal, observa-se na Tabela 5.19 que apenas 13 unidades (21%) elaboram orçamentos a mais de um ano. Como seria previsível, é nas unidades afiliadas a cadeias hoteleiras internacionais que se verifica a maior percentagem de elaboração de orçamentos a longo prazo (44,4%). A taxa de elaboração nas unidades afiliadas a cadeias nacionais (16,7%) é ligeiramente inferior à das independentes (17,6%)<sup>101</sup>. A distribuição cruzada desta variável com a categoria (Apêndice 5.33) revela que a proporção de unidades de cinco estrelas (50%) que elaboram orçamentos a longo prazo é muito superior à de unidades de quatro estrelas. (15,4%).

**Tabela 5.19 – Elaboração de Orçamentos a Longo Prazo nas Unidades por Tipo de Gestão**

		Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Sim	N	4	6	3	13
	%	44,4%	16,7%	17,6%	21,0%
Não	N	5	30	14	49
	%	55,6%	83,3%	82,4%	79,0%

É provável que há uns anos as respostas a esta questão tivessem sido diferentes, pois o atual contexto de incerteza e a permanente volatilidade terão certamente contribuído para que as

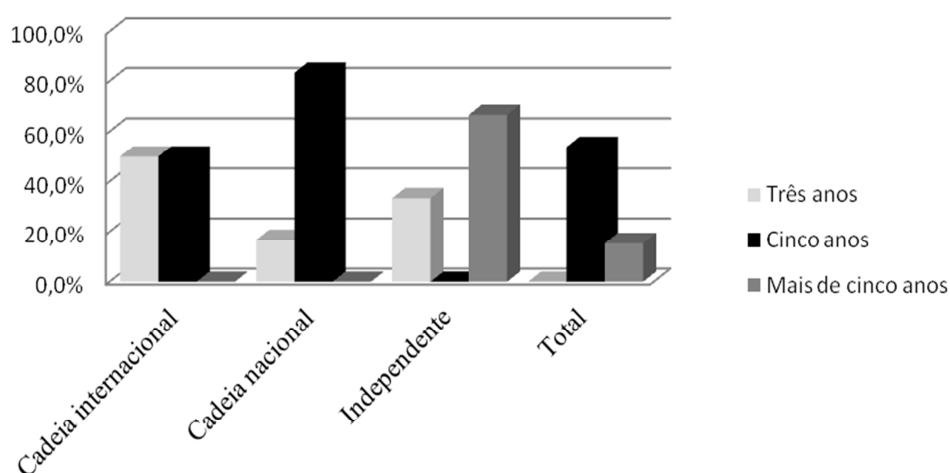
<sup>101</sup> Numa das cadeias hoteleiras nacionais que participou no estudo através de seis unidades foi referido que, apesar de não serem elaborados orçamentos de longo prazo para cada unidade, existe um orçamento de tesouraria para o grupo que se baseia num GOP estimado (ano anterior acrescido de uma percentagem) e que tem como objetivo verificar que negócios se podem concretizar.

unidades tenham deixado de recorrer a técnicas como a orçamentação a longo prazo, o que se pode deduzir do seguinte comentário:

*“O lema agora é “navegar à vista”. Negócios que tinham um plano para cinco anos, cortaram para três e agora já não o fazem. Não serve para nada, o preço e o volume variam com muita frequência (DF de unidade afiliada a cadeia internacional).*

Quanto ao horizonte do orçamento a longo prazo, o Gráfico 5.11 evidencia uma maior frequência no prazo de cinco anos (7, 53,8% do total de unidades). Por tipo de gestão, este é também o prazo predominante nas cadeias nacionais (5, 83,3%). Metade das unidades afiliadas a cadeias internacionais (2, 50%) elaboram igualmente orçamentos a cinco anos, enquanto as restantes elaboram-nos para um período de três anos. Contudo, observam-se diferenças nos independentes, já que em uma destas unidades (33,3%) o orçamento cobre o prazo de três anos e em duas (66,7%) mais de cinco. De ressaltar, que os orçamentos a mais de cinco anos consubstanciam planos de negócios elaborados aquando da abertura das unidades, para prazos de dez e quinze anos, que são atualizados anualmente.

**Gráfico 5.11 – Horizonte Temporal do Orçamento a Longo Prazo nas Unidades**



Neste âmbito é de realçar que Planas (2004) inquiriu os hotéis se possuíam plano estratégico, tendo 71,4% das cadeias (100% no caso das cadeias internacionais) e 83,3% dos restantes hotéis respondido afirmativamente. Também verificou que a maior frequência se dá no prazo de cinco anos. Lima Santos *et al.* (2010), por seu turno, constataram que dois terços das unidades portuguesas utilizavam muito a técnica “planeamento estratégico”. Estes estudos reportam uma utilização elevada desta ferramenta, que se admite ser superior à das unidades inquiridas neste estudo.

Em todas as unidades, o orçamento a longo prazo integra o orçamento operacional/de exploração, em 92,3% o orçamento de investimentos (CAPEX<sup>102</sup>) e em 84,6% o orçamento de tesouraria. Regra geral, o orçamento operacional a longo prazo coincide no primeiro ano com o orçamento anual. Daí em diante não é tão detalhado, apresentando, por exemplo, margens GOP por departamento, percentagens de incremento por ano, custos com o pessoal e outras despesas.

#### **5.2.4.3 Elaboração de Orçamentos Contínuos**

No tocante à elaboração de orçamentos contínuos (*rolling budgets*), verifica-se (Apêndice 5.34) que cerca de 87% das unidades não os elaboram; sete (11,3%) mantêm em sistema de orçamentação contínua o orçamento a longo prazo e uma (1,6%) o orçamento de tesouraria. Embora não existam grandes diferenças entre cadeias e independentes (Apêndice 5.35), são os independentes que registam a maior percentagem de não elaboração (94,1%) e as cadeias internacionais a menor (77,8%).

Constata-se assim que um número embora reduzido de unidades tem sempre, no início de cada ano, um orçamento a longo prazo para um período fixo de tempo (como já foi referido, o prazo mais frequente é cinco anos). O mesmo não sucede em relação ao orçamento anual, já que este é elaborado para os doze meses do ano civil. Não obstante, constatou-se que algumas unidades elaboram, em conjunto com o orçamento anual, *rolling forecasts* (previsões contínuas), que lhes permitem antever, a qualquer momento, os próximos 12, ou mais, meses, como se verificou numa unidade afiliada a uma cadeia internacional que, à data da recolha de dados, dispunha constantemente de *forecasts* com o mesmo nível de detalhe do orçamento para os 18 meses seguintes.

#### **5.2.4.4 Finalidades dos Orçamentos**

A *Questão 2.9: Com que finalidades são elaborados os orçamentos nas unidades hoteleiras?* destina-se a averiguar para que servem os orçamentos nas unidades hoteleiras e até que ponto são utilizados com as finalidades apontadas na literatura de CG.

---

<sup>102</sup> *Capital Expenditure.*

Constata-se na Tabela 5.20 que os orçamentos são muito utilizados para avaliar o desempenho (média de 4,35), definir objetivos e metas (média de 4,35), auxiliar o controlo (média de 4,21), auxiliar o planeamento a curto prazo (média de 4,21) e motivar a gestão e o pessoal (média de 3,92). Um pouco mais de um terço das unidades faz uso reduzido dos orçamentos para auxiliar o planeamento a longo prazo, o que é consistente com a reduzida taxa de elaboração de orçamentos a mais de um ano.

**Tabela 5.20 – Finalidades dos Orçamentos nas Unidades**

Finalidades	N	Nenhum	Reduzido	Algum	Uso	Uso muito	Média	Moda
		uso	uso	uso	elevado	elevado		
		1	2	3	4	5		
Auxiliar o planeamento a curto prazo	62	-	1,6%	16,1%	41,9%	40,3%	4,21	4
Auxiliar o planeamento a longo prazo	62	12,9%	24,2%	25,8%	11,3%	25,8%	3,13	3
Definir objetivos e metas	62	-	3,2%	8,1%	38,7%	50,0%	4,35	5
Motivar a gestão e o pessoal	62	1,6%	8,1%	11,3%	54,8%	24,2%	3,92	4
Comunicar planos	62	3,2%	8,1%	40,3%	32,3%	16,1%	3,50	3
Coordenar as atividades	62	1,6%	8,1%	35,5%	40,3%	14,5%	3,58	4
Auxiliar o controlo	62	-	1,6%	11,3%	51,6%	35,5%	4,21	4
Avaliar o desempenho	62	1,6%	4,8%	-	43,5%	50,0%	4,35	5

Para analisar as correlações entre as variáveis, realizou-se uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais seguido de uma rotação *Varimax* utilizando a regra do *eigenvalue* superior a 1 (Apêndice 5.36). Foi extraído apenas um fator que explica cerca de 58% da variabilidade total. Analisou-se ainda a estrutura relacional das duas famílias de variáveis “Finalidades dos orçamentos” e “Finalidades da informação sobre custos” (Apêndice 5.65) tendo-se constatado que cinco fatores explicam cerca de 74% da variabilidade total. Este resultado mostra que as duas famílias de variáveis têm muita variabilidade em comum; mostra também a coerência das respostas.

Comparando os resultados obtidos (ordenados em função da média) com os de Jones (1998, 2006) para o Reino Unido, e com as principais razões para orçamentar identificadas por esta autora (2006) na literatura (Tabela 5.21) não se encontram grandes diferenças. Avaliar o desempenho, auxiliar o controlo e motivar a gestão estão entre os principais motivos para a

produção de orçamentos. Observa-se, no entanto, que nas unidades hoteleiras participantes neste estudo, os orçamentos são igualmente encarados como um importante auxiliar do planeamento a curto prazo (2.º lugar), o que não sucede nas organizações hoteleiras do Reino Unido (Jones, 1998, 2006), apesar de “auxiliar o planeamento” ser a razão para os orçamentos mais citada nos livros de texto. As unidades do presente estudo também utilizam menos os orçamentos como ferramenta de planeamento a longo prazo comparativamente às do Reino Unido (Jones, 1998, 2006). Nos EUA, a nível departamental, “planear estrategicamente” é, porém, considerado o principal benefício dos orçamentos, como constatou DeFranco (1997).

**Tabela 5.21 – Motivos para a Elaboração de Orçamentos**

Motivos	Jones (1998)	Jones (2006)	Análise de conteúdo	
			livros de texto Jones (2006)	Este estudo
Auxiliar o controlo	1.º	2.º	2.º	2.º
Avaliar o desempenho	2.º	1.º	4.º	1.º
Auxiliar o planeamento a longo prazo	3.º	4.º	1.º	6.º
Auxiliar o planeamento a curto prazo	4.º	5.º	1.º	2.º
Motivar os gestores	5.º	3.º	5.º	3.º
Comunicar planos	6.º	6.º	6.º	5.º
Coordenar a operação	7.º	7.º	3.º	4.º
Definir objetivos e metas	n/a	n/a	n/a	1.º

Fonte: elaboração própria a partir de Jones (2006)

N/a – Não aplicável

#### **5.2.4.5 Informação Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual e Termos de Comparação das Realizações**

A questão 2.10 respeita à informação usada na elaboração do orçamento operacional (anual) e às comparações feitas posteriormente. Constata-se na Tabela 5.22, que o orçamento se baseia sobretudo nos valores reais do ano anterior, mas também em análises de mercado internas (em alguns casos, feitas de forma rudimentar, como indicado) e em indicadores económicos locais/nacionais/internacionais. Em cerca de 55% das unidades, os valores orçamentados do ano anterior têm reduzido ou nenhum uso. Constatou-se que as unidades também recorrem aos *forecasts* ou *reforecasts*. De acordo com a informação prestada por um respondente de duas unidades afiliadas a uma cadeia internacional, para elaborar o orçamento utilizam os acumulados à data mais os *forecasts* até ao final do ano. Já o respondente de diversas unidades afiliadas a uma cadeia nacional relatou que, quando iniciam o orçamento, começam por reorçamentar os meses que faltam até ao final do ano e depois “*são os reais até ao*

momento mais os últimos três meses reorçamentados que irão servir de base ao novo orçamento”.

**Tabela 5.22 – Informação Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual nas Unidades**

	N	Nenhum uso 1	Reduzido uso 2	Algum uso 3	Uso elevado 4	Uso muito elevado 5	Média	Moda
Valores reais do ano anterior	62	-	-	-	38,7%	61,3%	4,61	5
Valores orçamentados do ano anterior	62	29,0%	25,8%	24,2%	19,4%	1,6%	2,39	1
Análises de mercado internas	62	3,2%	16,1%	6,5%	54,8%	19,4%	3,71	4
Indicadores económicos locais/nacionais/internacionais	62	1,6%	22,6%	19,4%	27,4%	29,0%	3,60	5
Estatísticas da indústria	62	11,3%	41,9%	14,5%	21,0%	11,3%	2,79	2

As estatísticas da indústria são pouco ou nada utilizadas por mais de metade das unidades (53%). As que referiram dar-lhes uso elevado mencionaram as da AHETA, AHP, *Smith Travel Research* e *Deloitte*. São em número reduzido, porém, as unidades que pagam este tipo de estudos e que possuem informação do *competitive set*. Em regra são unidades afiliadas a cadeias internacionais. Um respondente comentou: “*como vendo grande parte da ocupação a operadores turísticos, faço comparações através das brochuras, mais ao nível das receitas*”. Admite-se que o fraco uso dado a este tipo de estatísticas possa justificar-se pela quase inexistência em Portugal de estatísticas da indústria de acesso livre e gratuito<sup>103</sup>. Note-se que dois comentários apontam-lhes fraquezas no tocante à tempestividade e à fidedignidade.

Os resultados corroboram os de Jones (1998, 2006), exceto no tocante ao uso de estatísticas e indicadores da indústria.

Quanto aos termos de comparação das realizações (Tabela 5.23), verifica-se que são sobretudo os valores reais do ano anterior (média de 4,74) e os valores do orçamento original (média de 4,6). As 62 unidades que preparam orçamentos assinalaram que utilizavam “frequentemente” ou “sempre” os primeiros. Embora menos, os valores do orçamento revisto/*forecasts* são também muito utilizados para efeitos de comparação (média de 3,73). Um respondente comentou:

<sup>103</sup> É de mencionar a existência do programa “Hotel Monitor” da AHP (programa de Monitorização da Operação Hoteleira Portuguesa), que entrou em funcionamento em 2006. Este produz indicadores económicos, da estrutura operativa e de mercado de apoio à gestão. Os dados fornecidos mensalmente pelos hotéis são tratados pela AHP, que divulga depois os dados agrupados por destino turístico aos hotéis aderentes e a entidades públicas, mediante protocolo.

“O orçamento elabora-se e é discutido. Serve para perceber o que as pessoas perspetivam do negócio. É um «ato» para ter sensibilidade de como vai correr o ano. É um número incómodo. Na prática fazem-se comparações é com os valores reais do ano anterior” (DF de unidade afiliada a cadeia nacional).

**Tabela 5.23 – Termos de Comparação das Realizações nas Unidades**

	N	Nunca 1	Raramente 2	Às vezes 3	Frequentemente 4	Sempre 5	Média	Moda
Valores reais do ano anterior	62	-	-	-	25,8%	74,2%	4,74	5
Valores constantes do orçamento original	62	-	3,2%	1,6%	27,4%	67,7%	4,60	5
Valores constantes do orçamento revisto/ <i>forecasts</i>	37 <sup>104</sup>	21,6%	-	16,2%	8,1%	54,1%	3,73	5
Custos baseados no <i>mix</i> de vendas real	62	43,5%	9,7%	17,7%	11,3%	17,7%	2,50	1
Custos padrões	62	56,5%	9,7%	1,6%	16,1%	16,1%	2,26	1
Valores da concorrência ( <i>competitive set</i> )	62	40,3%	9,7%	22,6%	12,9%	14,5%	2,52	1
Valores das outras unidades do grupo	56	30,4%	10,7%	14,3%	12,5%	32,1%	3,05	5

Estes resultados corroboram os de Schmidgall e Ninemeier (1987) e de Schmidgall *et al.* (1996) que observaram serem estes os termos de comparação mais utilizados pelos hotéis.

É ainda de realçar que quase dois terços das unidades nunca ou raramente compara os valores reais com custos padrões (média de 2,26). Os respondentes comentaram que são utilizados “sobretudo no F&B”, “para a rendibilidade departamental” e “mais a nível global”. A respeito da sua utilização com a primeira finalidade, o respondente de uma unidade afiliada a uma cadeia nacional comentou: “é um negócio muito volátil, um dia um lombo de vaca pode trazer 200 g de desperdício e no outro 100 g”. A reduzida taxa de utilização de custos padrões neste estudo é inferior à observada por Planas (2004) em Espanha, mas vai ao encontro da reportada nos estudos de Brignall (1997) e Zounta e Bekiaris (2009), que apontam a sazonalidade como principal razão para a sua não utilização na indústria hoteleira.

Os valores reais também são pouco comparados com os valores da concorrência: metade das unidades “raramente” ou “nunca” os utiliza (média de 2,52, moda de 1). As que o fazem comparam sobretudo receitas e preços médios (ADR, REVPAR)<sup>105</sup>. Para o efeito recorrem frequentemente a sítios de reservas ou de comparação de preços na *internet*.

Recorde-se que também Cruz (2007) havia constatado que o *benchmarking* externo realizado na JV analisada se baseava apenas em variáveis relacionadas com a receita, não incluindo uma análise sistemática das demonstrações financeiras e dos custos da concorrência.

<sup>104</sup> Corresponde ao número de unidades que reveem o orçamento.

<sup>105</sup> É de realçar que uma unidade mencionou o GOPPAR.

Também aqui se confirma que as unidades não possuem informação que lhes permita avaliar a sua posição relativamente aos principais concorrentes e consequentemente formular estratégias.

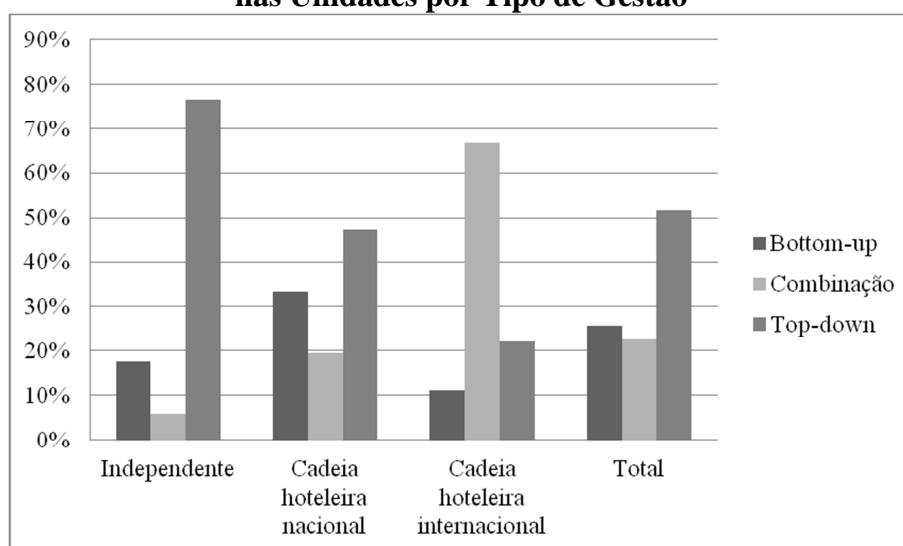
Em anexo (Apêndice 5.37) apresentam-se exemplos de cabeçalhos de contas de exploração que permitem ter uma perceção das análises comparativas feitas pelas unidades.

#### 5.2.4.6 Abordagem Utilizada e Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento Anual

A questão de investigação 2.11 respeita à abordagem utilizada na elaboração do orçamento anual e ao envolvimento dos diversos níveis hierárquicos.

Como se pode verificar no Gráfico 5.12, a abordagem mais utilizada é a *top-down* ou descendente (32 unidades, 51,6%), seguida pela abordagem *bottom-up* ou ascendente (16 unidades, 25,8%) e da combinação das duas abordagens (14 unidades, 22,6%).

**Gráfico 5.12 – Abordagem Utilizada na Elaboração do Orçamento Anual nas Unidades por Tipo de Gestão**



Considerando o tipo de gestão, verifica-se que nas unidades afiliadas a cadeias internacionais predomina a combinação das duas abordagens (66,7%). Tal significa que nestas unidades a sede estabelece metas ou diretrizes (tendo por base o GOP) mas os orçamentos são produzidos numa perspetiva *bottom-up*, ou seja, com a participação dos gestores a níveis mais baixos. Uma unidade (11,1%) assinalou que usa a abordagem *bottom-up* na forma pura e duas unidades (22,2%) indicam que adotam a abordagem *top-down*. Nas unidades afiliadas a

cadeias nacionais e nas unidades independentes a abordagem predominante é a *top-down* (47,2% e 76,5% respetivamente), sendo a incidência desta abordagem muito superior nas segundas.

Nalgumas unidades afiliadas a cadeias foi referida a existência de comités (*e.g. senior committee, executive committee*) em que participam o diretor geral, o diretor financeiro, o diretor de vendas/marketing, os diretores de departamento, o diretor de *revenue management* e o diretor de recursos humanos, entre outros.

No que concerne ao grau de envolvimento dos níveis hierárquicos na elaboração do orçamento (Tabela 5.24), observa-se que são os diretores gerais e os diretores financeiros que têm um maior envolvimento (média de 4,6 e 4,13, respetivamente, e moda de 5). Um dos respondentes de unidade afiliadas a uma cadeia nacional referiu-se mesmo à participação do primeiro usando a expressão “*a one man show*”. A participação dos diretores de departamento ou dos chefes de secção<sup>106</sup> fica aquém do esperado (47,3% das respostas iguais ou inferiores a 2, média de 2,84, moda de 1), mas é coerente com a constatação de que a abordagem mais utilizada pela generalidade dos hotéis é a *top-down* ou descendente. Relativamente à participação deste nível hierárquico, registaram-se os seguintes comentários:

- “*Cada chefe de secção faz a sua parte; alguns têm muita experiência e fazem sozinhos, outros necessitam de ajuda*” (DF de unidade afiliada a cadeia internacional que assinalou a abordagem combinação);
- “*As pessoas foram contratadas há pouco tempo. Não percebem de orçamentos. O único input que dão é para o CAPEX (loíça, equipamento,...)* (DF de unidade afiliada a cadeia nacional que assinalou a abordagem *top-down*);
- “*O assistente de direção é operacional, não intervém na elaboração dos orçamentos* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional).

O envolvimento dos donos no processo é ainda menor, limitando-se estes, na maioria dos casos, a aprovar o orçamento. Porém, numa unidade sob contrato de gestão, o respondente, após assinalar 1, acrescentou que estes “*têm conhecimento, mas não aprovam; só eticamente têm influência*”.

---

<sup>106</sup> Em 11 unidades (das 17 unidades que não têm diretores de departamento) as respostas dizem respeito ao envolvimento dos chefes de secção.

**Tabela 5.24 – Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento nas Unidades**

Nível Hierárquico	N	Reduzido 1	2	Médio 3	4	Elevado 5	Média	Moda
Diretor geral	62	-	4,8%	3,2%	19,4%	72,6%	4,60	5
Diretor financeiro	61	13,1%	1,6%	8,2%	13,1%	63,9%	4,13	5
Diretores de departamento/Chefes de secção	57	36,8%	10,5%	10,5%	15,8%	26,3%	2,84	1
Sócios/Acionistas	62	43,5%	4,8%	24,2%	19,4%	8,1%	2,44	1

Para tentar perceber o tipo de correlações existente entre as variáveis, procedeu-se a uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais onde se juntaram as variáveis associadas à dimensão com as variáveis que mostram o envolvimento das diversas chefias (vd. Apêndice 5.38). Existem três fatores preponderantes que são capazes de explicar uma boa proporção (80,2%) da variabilidade da amostra. O primeiro fator exprime a dimensão pura; o segundo mostra o envolvimento dos diretores; o terceiro mostra o envolvimento dos donos. Sucede que o número de trabalhadores (1.º fator) também se encontra bem representado no 2.º fator (*factor loading*=0,29). E, curiosamente, o envolvimento do diretor geral encontra-se representado também no 3.º fator mas com um *factor loading* de sinal oposto (-0,59). Assim, quanto mais o dono se envolve, menos o fará o diretor geral e vice versa.

#### **5.2.4.7 Antecedência com que se Inicia a Elaboração do Orçamento Anual**

Neste ponto analisa-se a *Questão 2.12: Com que antecedência tem início o processo de elaboração do orçamento anual nas unidades hoteleiras?*

Verifica-se (Apêndice 5.39) que mais de 80% das unidades começam a elaborar o orçamento com uma antecedência de um a três meses. Contudo, as que iniciam o processo mais cedo são as cadeias internacionais (um terço no terceiro trimestre do exercício anterior e 11,1% ainda no primeiro semestre desse mesmo exercício), o que se justifica pelo tempo que é necessário até que seja aprovado pelos serviços centrais. Apesar de 5,9% das unidades independentes iniciarem o processo até um mês antes, não se observam grandes diferenças entre cadeias nacionais e independentes.

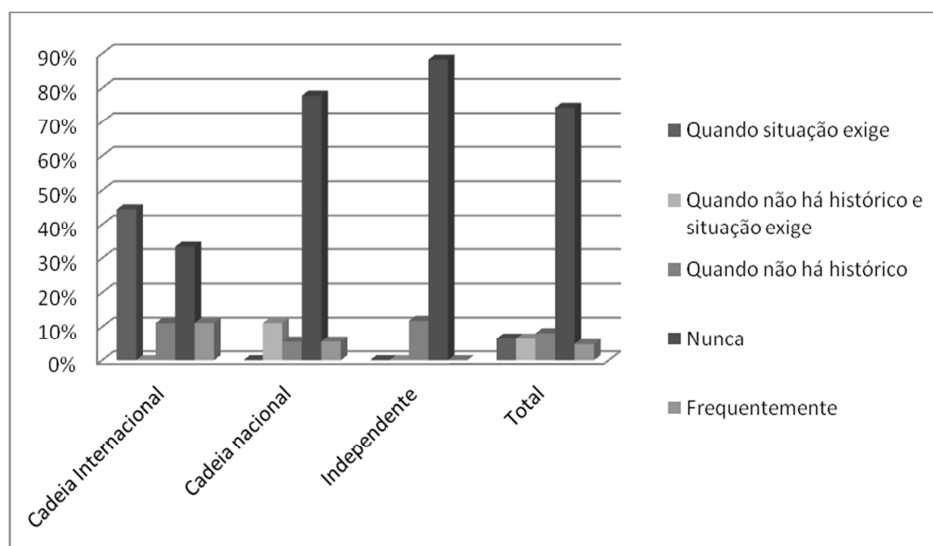
Os resultados corroboram os de Planas (2004), em Espanha, que também constatou que as cadeias internacionais iniciam o processo com maior antecedência. Porém, contrariamente ao que reporta Planas (2004), nenhuma unidade inicia o processo no próprio exercício.

#### 5.2.4.8 Elaboração de Orçamentos de Base Zero e de Orçamentos Flexíveis

Neste ponto responde-se à *Questão 2.13: Qual o grau de adoção de orçamentos de base zero e de orçamentos flexíveis nas unidades hoteleiras?*

No que concerne à elaboração de orçamentos de base zero (Gráfico 5.13), 46 unidades (74,2%) nunca utilizaram este método de orçamentação, 8,1% fazem-no apenas quando não existe histórico (*e.g.* novos hotéis, projetos, ...) 6,5% quando a situação o exige (*e.g.* redução nas taxas de ocupação, crise, ...). Somente 4,8% das unidades afirmam recorrer frequentemente à orçamentação de base zero. Constata-se que são as unidades afiliadas a cadeias hoteleiras internacionais que mais recorrem a esta técnica e as unidades independentes as que menos a utilizam.

**Gráfico 5.13 – Elaboração de Orçamentos de Base Zero nas Unidades**



Um respondente que assinalou “frequentemente” comentou:

*“Temos todos os custos unitários calculados por quarto ocupado, desde “amenities” à decoração. Se tivermos 1000 quartos ocupados multiplicamos o valor por 1000. Temos os mesmos cálculos de custos por quarto disponível e cover (DF de unidade afiliada a cadeia internacional).*

Porém, um outro respondente afiliado a uma cadeia nacional, que optou pela mesma resposta, justificou da seguinte forma:

*“Faço orçamentos de base zero frequentemente pois tenho um conceito diferente do da teoria. Há custos que nunca são de base zero, pois a empresa tem atividade há algum tempo; há um histórico, mas os outros têm que ser apurados em função da atividade que vamos ter. É o caso dos consumos e dos custos com o pessoal...”*

De realçar ainda o comentário de um respondente de unidades afiliadas a uma cadeia internacional, que ao assinalar “quando a situação exige”, observou que *“há alguns anos, no princípio da década de noventa, os orçamentos de base zero eram feitos com mais regularidade”*. Este mesmo respondente, contactado já no princípio de 2011 para esclarecer algumas dúvidas, comentou a este respeito:

*“Agora era a altura ideal para fazer orçamentos de base zero. Mas somente se toda a organização for envolvida, para todos terem sensibilidade. Esse trabalho, sim, vale a pena, é um trabalho de base que vai ser utilizado e do qual se pode tirar rentibilidade. Desde que depois seja feita a devida análise de desvios, claro.*

O respondente de uma unidade independente que assinalou “apenas quando não existe histórico”, acrescentou que o fez quando adotou o USALI, há cinco anos atrás, e outro, de uma unidade afiliada a uma cadeia nacional, que deu a mesma resposta, disse ainda que o orçamento no ano de abertura do hotel (2008) foi de base zero: *“tive em conta as ocupações do Algarve e outra informação histórica, como custos com o pessoal e preços de venda de outros hotéis do grupo comparáveis”*.

Os resultados relativos à utilização de orçamentos de base zero estão em consonância com os reportados noutros estudos sobre o sector hoteleiro, que revelam que esta técnica não é muito utilizada (Schmidgall *et al.* 1996; Jones, 1998; Jones, 2006, Planas, 2004, Cruz, 2007). Estes ficam porém um pouco aquém dos reportados por Makrigiannakis e Soteriades (2007) e Pavlatos e Paggios (2009b) na Grécia, que observaram taxas de adoção de 60% e 49,4%, respetivamente.

No tocante à elaboração de orçamentos flexíveis, observa-se, no Apêndice 5.40, que as unidades hoteleiras os utilizam pouco (90,3% das 62 unidades que elaboram orçamentos não os fazem). As cadeias hoteleiras internacionais são as que mais utilizam esta ferramenta (44,4%), seguindo-se os independentes (11,8%). As unidades afiliadas a cadeias nacionais não os elaboram. Um dos respondentes de uma cadeia internacional que assinalou “sim”

comentou que *“a maior parte dos custos varia com a ocupação. Temos 36 ficheiros para um orçamento”*. Embora tenha assinalado “não”, um dos respondentes observou que em 2009 elaborou o orçamento para sete cenários. Outro respondente, de uma unidade com o mesmo tipo de afiliação, relatou: *“da maneira como o orçamento está construído altera-se a ocupação e todas as receitas se alteram. Com o tempo iremos ter também os custos variáveis majorados por fórmulas à ocupação”*.

Note-se a reduzida taxa de utilização desta ferramenta, tendo em conta que na indústria a envolvente é incerta e de, em tais circunstâncias, se reconhecer que os orçamentos flexíveis são uma das mais importantes ferramentas de controlo disponíveis.

Quanto aos motivos para a não elaboração de orçamentos flexíveis (Apêndice 5.41), 25% das unidades assinalaram o elevado peso dos custos fixos nos custos totais e 10,7% os elevados custos desta técnica, quando comparado com os benefícios obtidos, tendo este motivo sido apontado apenas pelos independentes (13,3%) e pelas cadeias nacionais (11,1%). Mais de metade das unidades (53,6%) apresentaram outras razões para não elaborarem orçamentos flexíveis, como sejam:

- *“Não exigência por parte da empresa/administração”*;
- *“Falta de oportunidade”*;
- *“Assunto não abordado/equacionado”*;
- *“Desconhecimento da técnica”*;
- *“Desvio do objetivo a atingir”*;
- *“Não é visto como ferramenta prioritária”*;
- *“Existe dificuldade em separar custos fixos e variáveis”*;
- *“Há facilidade de mudar os pressupostos”*;
- *“O sistema não está preparado”*;
- *“A dimensão não justifica”*;
- *“Utilizamos os forecasts para reagir à mudança”*.

Os orçamentos flexíveis também não são muito utilizados no setor hoteleiro (Collier e Gregory, 1995b; Jones, 1998, 2006). Na Grécia, porém, os resultados sobre a utilização desta técnica são contraditórios: enquanto Makrigiannakis e Soteriades (2007) afirmam que, contrariamente à prática internacional, o uso de orçamentos flexíveis é a regra, Pavlatos e Paggios (2009) reportam baixas taxas de adoção.

#### 5.2.4.9 Revisão do Orçamento

Neste ponto procura-se responder à *Questão 2.14: As unidades hoteleiras procedem à revisão do orçamento anual? Com que periodicidade?*

No tocante à revisão do orçamento, como se observa na Tabela 5.25, quase 60% das unidades que elaboram orçamentos indicaram que procedem à sua revisão, sendo a proporção de unidades geridas por cadeias internacionais que o fazem mais elevada (88,9%) do que a de cadeias nacionais (61,1%) e de independentes (41,2%).

**Tabela 5.25 - Revisão do Orçamento Anual nas Unidades por Tipo de Gestão**

Revisão do orçamento	Tipo de gestão			Total
	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	
Sim	8 88,9%	22 61,1%	7 41,2%	37 59,7%
Não	1 11,1%	14 38,9%	10 58,8%	25 40,3%
Total	9 100%	36 100%	17 100%	62 100%

Constatou-se, porém, que em algumas unidades que assinalaram rever o orçamento, o que ocorre é uma reavaliação/atualização (mensal ou trimestral) dos números através de *forecasts* ou *reforecasts*. Nestas unidades, pertencentes essencialmente a cadeias hoteleiras, o orçamento original não é alterado. A este respeito, destacam-se os comentários de dois diretores financeiros de cadeias internacionais:

- “O orçamento anual é estático; é o documento oficial, depois de aprovado não se mexe”;
- “O orçamento permanece igual; os forecasts é que são modificados”.

Assim, alguns dos respondentes que apontaram o orçamento como suscetível de revisão, estavam a referir-se à prática de “*reforecasting*” ou seja “à revisão da informação operacional real (normalmente da demonstração dos resultados) para avaliar se são necessárias modificações no orçamento original” (Schmidgall e Ninemeier, 1987:82). Estas alterações são traduzidas em *forecasts* ou *reforecasts*, que têm como ponto de partida os valores do orçamento e que, em regra, possuem o mesmo nível de detalhe deste. Em certas unidades, a sua importância é tão elevada, que integram, juntamente com os valores reais e os valores orçamentados originalmente, os relatórios/demonstrações de resultados mensais das unidades.

O DF de uma unidade afiliada a uma cadeia internacional acrescentou “*como somos sociedade anônima, os forecasts são enviados para Wall Street e vão influenciar o preço das ações. Os acionistas é que sofrem a pressão...*”.

A importância do orçamento revisado varia de unidade para unidade, sendo, no entanto, de registrar o seguinte comentário:

“*O orçamento revisado passa a ser a Bíblia, quer para mim (DF), quer para os diretores; o orçamento original fica para a empresa-mãe e para os chefes de secção internamente, pois já é complicado terem um orçamento*” (Diretor financeiro de unidade afiliada a cadeia internacional).

Comparando os resultados com os outros estudos, verifica-se que estão em linha com os reportados por Schmidgall e Ninemeier (1987) para as cadeias hoteleiras dos EUA (70%) e por Makrigiannakis e Soteriades para a Grécia, onde a maioria dos hotéis revê o orçamento, e que são superiores aos reportados quer por Schmidgall *et al.* (1996) para a Escandinávia, quer por Schmidgall e DeFranco (1998) para os EUA, onde se conclui que apenas 44% dos hotéis e um em cada quatro respondentes, respetivamente, revê o orçamento. Estão também em consonância com as conclusões de Cruz (2007) que refere que, face à cada vez maior competitividade nos mercados, as práticas de orçamentação e controlo orçamental estão a ser reestruturadas de modo a serem usadas de uma forma mais flexível, o que se traduz na revisão mais frequente dos orçamentos anuais e no uso de *rolling forecasts* a nível do hotel.

No que toca à periodicidade da revisão do orçamento, apresentada na Tabela 5.26, constata-se que para a totalidade das unidades não existem diferenças. Porém, atendendo ao tipo de gestão já existem diferenças. Enquanto a grande maioria (87,5%) das unidades afiliadas a cadeias internacionais revê o orçamento mensalmente, as cadeias nacionais fazem-no mais espaçadamente: 22,7% trimestralmente e 40,9% uma vez por ano. Em 27,3% destas unidades a revisão do orçamento ocorre somente quando o desempenho mostra ser necessário (por exemplo, “*quando há grandes derrapagens*” ou “*quando os desvios são significativos*”). De realçar que cerca de 43% dos independentes também o fazem apenas nessas circunstâncias; outros tantos reveem o orçamento trimestralmente.

**Tabela 5.26 – Periodicidade da Revisão do Orçamento Anual nas Unidades**

Tipo de gestão Periodicidade	Cadeia internacional		Cadeia nacional		Independente	Total
	Mensal	N	7	2	1	10
	%	87,5%	9,1%	14,3%	27,0%	
Trimestral	N	1	5	3	9	
	%	12,5%	22,7%	42,9%	24,3%	
Anual	N	-	9 <sup>107</sup>	-	9	
	%	-	40,9%	-	24,3%	
Quando necessário	N	-	6	3	9	
	%	-	27,3%	42,9%	24,3%	
Total	N	8	22	7	37	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

### 5.2.5. Medição e Avaliação do Desempenho

Neste ponto responde-se às questões de investigação 2.15 a 2.17 usando as questões do ponto 2.5 do questionário.

#### 5.2.5.1 Utilização de Sistemas de Medição do Desempenho

A questão de investigação 2.15 prende-se com a utilização de sistemas de medição do desempenho e com a adoção do BSC. Primeiro, as unidades foram inquiridas sobre o tipo de indicadores utilizados na medição do desempenho. Como se observa na Tabela 5.27, as unidades usam essencialmente indicadores financeiros: 87,7% fazem uso elevado ou muito elevado deste tipo de indicadores, sendo a média de 4,29 e a moda de 5. Porém, os indicadores não financeiros também são bastante utilizados, uma vez que 56,9% das unidades fazem uso elevado ou muito elevado dos mesmos e 36,9% algum uso. Foram dados como exemplos os relacionados com a satisfação dos clientes (*e.g.* inquéritos realizados diretamente pelo hotel ou por entidades externas), com o pessoal e com a qualidade.

**Tabela 5.27 – Tipo de Indicadores Utilizados na Medição do Desempenho nas Unidades por Tipo de Gestão**

Tipo de indicadores	N	Nenhum	Reduzido	Algum	Uso	Uso muito	Média	Moda
		uso	uso	uso	elevado	elevado		
		1	2	3	4	5		
Financeiros	65 <sup>108</sup>	1,5%	1,5%	9,2%	41,5%	46,2%	4,29	5
Não financeiros	65	1,5%	4,6%	36,9%	32,3%	24,6%	3,74	3

<sup>107</sup> Consideraram-se nesta categoria seis unidades afiliadas a uma cadeia nacional, cujo respondente comentou: “o que está definido é uma vez por ano. Mas, em anos de crise, como o de 2009, a revisão foi trimestral”.

<sup>108</sup> O respondente de uma unidade independente não respondeu a esta questão pois afirmou não dispor de avaliação do desempenho, apesar de ter atribuído pontuação aos diversos indicadores.

Embora as unidades recorram aos dois tipos de indicadores, poucas têm implementados sistemas integrados de medição do desempenho (Tabela 5.28). O BSC é utilizado por oito unidades<sup>109</sup>, sendo quatro afiliadas a diferentes cadeias internacionais e as restantes pertencentes à mesma cadeia nacional. Três unidades, também afiliadas a uma cadeia nacional, utilizam o que denominam *Tableau de Bord*<sup>110</sup>. No âmbito desta questão, o respondente de uma cadeia internacional mencionou ainda a abordagem *Six Sigma*.

**Tabela 5.28 – Utilização de Sistemas Integrados de Medição do Desempenho nas Unidades por Tipo de Gestão**

Tipo de gestão \ Sistema de medição do desempenho	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	4 44,4%	4 11,1%	-	8 12,1%
<i>Tableau de Bord</i>	-	3 8,3%	-	3 4,5%
Nenhum	5 55,6%	29 80,6%	21 100,0%	55 83,3%
Total	9 100,0%	36 100,0%	21 100,0%	66 100,0%

Para fazer a distribuição cruzada das variáveis “utilização do BSC” e “categoria” houve necessidade de criar, a partir da variável “utilização de sistemas de medição do desempenho”, uma nova variável denominada “utilização do BSC” com duas categorias: “sim” e “não”. Verifica-se (Apêndice 5.42) que um terço das unidades de cinco estrelas adota o BSC em oposição a 7,4% das unidades de quatro estrelas. A distribuição cruzada da variável “utilização do BSC” com a variável “regime de exploração” (Apêndice 5.43), por seu turno, mostra que cerca de 43% das unidades com contrato de gestão utilizam o BSC.

Os resultados relativos à utilização do BSC contrastam, mais uma vez, com os de Nunes (2009) que reporta uma taxa de utilização de 85% nas unidades de cinco estrelas a operar em Portugal. Dada a discrepância entre este resultado e os que foram apurados no presente estudo, procurou-se esclarecer junto de um dos respondentes afiliados a uma cadeia internacional a gerir/explorar unidades de cinco estrelas, com uma larga experiência no setor hoteleiro, se, no seu entender, o BSC seria tão amplamente utilizado. O seu comentário foi o

<sup>109</sup> Existem dúvidas, que não foi possível fundamentar, sobre se um destes casos não corresponde ao uso de um “*dashboard*” em vez do BSC.

<sup>110</sup> Não foi possível verificar “*in loco*” se, de facto, estas unidades utilizam o *Tableau de Bord*.

seguinte: “*se invertesse as percentagens para 15%-85% (sim e não) ainda assim achava elevado!*”.

A este propósito, é de ressaltar que houve respondentes inclinados a assinalar que dispunham de sistemas de medição do desempenho como o BSC ou o *Tableau de Bord* por ser prática na indústria a produção de indicadores de gestão sobre fatores críticos para o êxito do negócio. Estes indicadores constam de relatórios produzidos mensal, semanal ou até diariamente. Os mais vulgares são os relacionados com a ocupação (número de quartos ocupados, número de clientes, *room-nights*, taxa de ocupação, ocupação em relação ao orçamento, ocupação por diferentes tipologias de quartos, ocupação prevista...), com as receitas (faturação total por quarto, por semana, REVPAR, ARR, receita global por cliente, receita de quartos por cliente, receita de comida por cliente, receita de bebida por cliente, receita de telecomunicações por cliente, receita global por dormida) e outros relacionados com o pessoal, com os clientes e com a qualidade do serviço (e.g. índice de produtividade, taxa de absentismo, satisfação do cliente, taxa de concretização do questionário, cliente mistério e auditoria HACCP). Um dos respondentes que esteve inclinado a assinalar *Tableau de Bord* comentou: “*só não o faço porque o nosso relatório de indicadores de performance (não financeiros) não tem indicadores de stocks e de tesouraria*”.

Poderá explicar-se deste modo a elevada taxa de utilização da técnica *Tableau de Bord* reportada noutros estudos realizados em Portugal (e.g., Lima Santos *et al.*, 2010). Quando questionados se utilizam a técnica “Painel de indicadores” como equivalente em português para a referida técnica, a maioria dos respondentes tem tendência a assinalar valores elevadas na escala, como sucede no referido estudo que, relativamente à utilização das técnicas tradicionais de CG, conclui que «ao analisar-se a moda, verifica-se que a técnica de “painel de indicadores” apresenta um maior número de empresas a optar pela pontuação máxima da escala fixada, 7» (p. XI). Na verdade, porém, o uso de “*Tableau de Bord*” é bem diferente do uso de tais painéis de indicadores.

Recorde-se que Cruz (2007) também constatou que a cadeia hoteleira analisada estaria a utilizar um painel de instrumentos (*dashboard*) assente em indicadores de curto prazo baseados nas receitas e outros indicadores financeiros, ao invés de num conjunto mais amplo e integrado de indicadores, como é o caso do BSC.

Solicitou-se ainda às unidades que facultassem informação sobre o BSC. Três unidades afiliadas a cadeias internacionais e uma afiliada a uma cadeia nacional disponibilizaram

documentação onde constam as perspectivas utilizadas e os indicadores monitorizados. Nas Tabelas 5.29 a 5.32 resumem-se alguns elementos facultados.

**Tabela 5.29 – Indicadores do BSC na Unidade I**

Perspetivas	Indicadores (Exemplos)
Inovação e recursos humanos	Produtividade. Rotação. Taxa de absentismo. Índice de satisfação dos empregados. Esforço de formação anual. Número de empregados/100 quartos. Taxa de resposta útil aos inquéritos de clientes.
Eficiência	Índice de sazonalidade. Índice de diversificação de mercados. Número de reclamações/sugestões. Número de quartos ocupados. Receitas/custos com o pessoal.
Clientes	Índice de satisfação de líderes de grupos. Índice de satisfação de líderes de banquetes.
Finanças	GOP, EBT. REVPAR, Receitas. <i>free cash flow</i> . ROCE, EVA.

A Unidade I tem oito anos de experiência com BSC. O sistema tem vindo a ser aperfeiçoado. Vai passar do nível da organização para o nível da secção. Os indicadores (*key performance indicators*) são definidos pelos diretores gerais em conjunto.

**Tabela 5.30 – Indicadores do BSC na Unidade II**

Perspetivas	Indicadores (Exemplos)
Clientes	Fidelização do cliente (inquéritos de satisfação).
Pessoas	Satisfação no trabalho. Formação e desenvolvimento.
Finanças	GOP. EBITDA. REVPAR.

Na Unidade II o BSC utilizado é feito pela sede e enviado a cada unidade. No ano de 2007 foram analisadas apenas duas perspectivas: Clientes e Pessoas. No ano de 2008 monitorizaram-se apenas as perspectivas Clientes (um indicador) e Finanças (três indicadores).

**Tabela 5.31 – Indicadores do BSC na Unidade III**

Perspetivas	Indicadores (Exemplos)
Cliente	Satisfação do cliente (diversos indicadores).
Pessoal	Rotação, satisfação, desenvolvimento.
Financeira	GOP, valor total semanal.

Na Unidade III o BSC também é elaborado pela sede, sendo enviado todos os meses às unidades. Cada uma das perspectivas acima indicadas tem um peso diferente, respetivamente 50%, 25% e 25%.

**Tabela 5.32 – Indicadores do BSC na Unidade IV**

Perspetivas	Indicadores (Exemplos)
Cliente	<i>Standard</i> da marca. Satisfação do cliente (global). Problemas. Auditorias e inspeções <i>in loco</i> .
Informação sobre quota de mercado	REVPAR index ( <i>rank</i> actual e <i>rank</i> no ano anterior). REVPAR do mercado (no ano corrente, e no ano anterior). REVPAR do hotel.(no ano corrente e no ano anterior).
Colaborador	Índice de participação do colaborador. Índice de envolvimento no trabalho.
Financeira	Receitas. Resultado da casa ( <i>house profit</i> ). Margem da casa.

A Unidade IV disponibilizou informação respeitante às perspetivas e indicadores utilizados numa outra unidade do grupo, indicando que são idênticos para todas as unidades. O BSC integra o plano de negócios e apresenta em relação a cada indicador os valores do ano anterior, do próprio exercício e o objetivo para o ano seguinte.

Observa-se que três das quatro perspetivas identificadas por Kaplan e Norton estão presentes nas quatro unidades, nomeadamente a perspetiva financeira, a perspetiva clientes e a perspetiva aprendizagem e crescimento. De notar que esta última é designada por “pessoal”, ou “recursos humanos”, o que está em consonância com a proposta de Harris e Mongiello (2001). Também a dimensão relacionada com o mercado, que, segundo estes autores, deve ser integrada na perspetiva *customer*, surge no BSC de uma das organizações. Recorde-se que Cruz (2007), no seu estudo de caso, menciona a existência das perspetivas “relações com os clientes/mercado” e “recursos humanos”.

A análise da informação fornecida revela ainda que o BSC é usado essencialmente como um sistema de medição do desempenho que contempla indicadores financeiros e não financeiros. Não existem evidências de estabelecimento de relações causa-efeito entre perspetivas, muito menos de alinhamento entre as ações de curto prazo e os objetivos estratégicos de longo prazo, sendo possível admitir que o BSC não esteja a ser usado como um sistema de gestão estratégica como propõem Kaplan e Norton (1996).

De realçar que também Cruz (2007) verificou que o sistema de medição do desempenho implementado na cadeia hoteleira objeto do seu estudo, que menciona ser semelhante à abordagem BSC, não estabelecia igualmente relações causa-efeito entre os indicadores estratégicos selecionados.

### 5.2.5.2 Importância Atribuída a Indicadores do Desempenho

Procurou-se em seguida averiguar a importância atribuída pelas unidades a diversos indicadores financeiros e não financeiros (*Questão 2.16: Quais os indicadores de desempenho mais importantes nas unidades hoteleiras?*).

Como se pode observar na Tabela 5.33, os indicadores mais importantes para as unidades, ordenados em função da média, são o “GOP” (média de 4,56), as “vendas” (média de 4,41), o “REVPAR” (média de 4,33), o “ARR” (média de 4,24), os “valores reais *versus* orçamentados” (média de 4,20) e o “índice de satisfação dos clientes” (média de 4,15). Os indicadores menos importantes para as unidades são: o “resultado residual” (média de 2,24), o “EVA” (média de 2,52), as “avaliações do cliente mistério” (média de 2,59), o “número de novos produtos/serviços introduzidos” (média de 2,85) e o “ROI” (média de 2,92). Analisando a moda, verifica-se que assume o valor mais elevado (5) para os indicadores “vendas”, “REVPAR”, “GOP”, “valores reais *versus* orçamentados” e ainda para os indicadores “*cash flow*” e “taxa de retenção de clientes” (que têm, no entanto, valores médios inferiores a 4), e o valor mais baixo (1) observou-se para os indicadores “EVA”, “resultado residual” e “avaliações do cliente mistério”.

**Tabela 5.33 – Importância Atribuída a Indicadores do Desempenho nas Unidades**

Tipo de Indicadores	Importância							Média	Moda
	N	Nenhuma importância 1	Importância reduzida 2	Importância média 3	Importância elevada 4	Importância muito elevada 5			
Vendas	66	-	-	16,7%	25,8%	57,6%	4,41	5	
REVPAR	66	1,5%	1,5%	6,1%	43,9%	47,0%	4,33	5	
Cash flow	66	3,0%	13,6%	19,7%	28,8%	34,8%	3,79	5	
GOP	66			13,6%	16,7%	69,7%	4,56	5	
EBITDA	64 <sup>111</sup>	4,7%	4,7%	37,5%	18,8%	34,4%	3,73	3	
Valores reais versus orçamentados	66	6,1%	1,5%	9,1%	33,3%	50,0%	4,20	5	
ROI	66	22,7%	4,5%	47,0%	9,1%	16,7%	2,92	3	
EVA	66	33,3%	13,6%	27,3%	19,7%	6,1%	2,52	1	
Resultado residual	66	37,9%	22,7%	22,7%	10,6%	6,1%	2,24	1	
Receita média por cliente	66	6,1%	13,6%	9,1%	51,5%	19,7%	3,65	4	
Preço médio por quarto (Average Room Rate-ARR)	66	1,5%	1,5%	6,1%	53%	37,9%	4,24	4	
Avaliações do cliente mistério	66	34,8%	9,1%	33,3%	7,6%	15,2%	2,59	1	
Taxa de retenção de clientes	65	12,3%	18,5%	12,3%	27,7%	29,2%	3,43	5	
Índice de satisfação dos clientes	66	-	1,5%	13,6%	53%	31,8%	4,15	4	
Número de novos produtos/serviços	66	13,6%	24,2%	39,4%	9,1%	13,6%	2,85	3	
Formação e desenvolvimento do pessoal	66	1,5%	7,6%	22,7%	43,9%	24,2%	3,82	4	
Rotação do pessoal	66	6,1%	22,7%	28,8%	25,8%	16,7%	3,24	3	
Índice de satisfação do pessoal	66	4,5%	4,5%	43,9%	30,3%	16,7%	3,50	3	

Conclui-se assim que as unidades valorizam sobretudo os indicadores financeiros, mas para medir o desempenho dão igualmente importância a indicadores não financeiros associados a outras perspetivas como sejam a dos clientes (satisfação e lealdade), a dos processos internos (número de novos produtos/serviços) e a de aprendizagem e crescimento (rotação, satisfação e formação do pessoal).

Realizou-se uma Análise Fatorial (Apêndice 5.44) pelo método das componentes principais, seguida de uma rotação *Varimax*. Utilizando a regra do *eigenvalue* superior a 1 foram extraídos cinco fatores que explicam 76,5% da variabilidade total dos dados. O primeiro fator explica cerca de 38% da variabilidade total e apresenta pesos elevados dos indicadores “índice de satisfação dos clientes”, “taxa de retenção de clientes”, “rotação do pessoal” e “índice de satisfação do pessoal”. O segundo fator, que explica cerca de 14% da variabilidade total, tem pesos fatoriais elevados dos indicadores “EVA”, “resultado residual” e “ROI” (indicadores

<sup>111</sup> Duas unidades não assinalaram nenhum valor.

associados à perspectiva do acionista). O terceiro fator explica cerca de 10% da variabilidade total, apresentando pesos elevados dos indicadores “*cash flow*”, “vendas”, “REVPAR” e “ARR”. O quarto fator explica 8% da variabilidade total e apresenta pesos elevados dos indicadores “GOP” e “valores reais versus orçamentados”. Finalmente, o quinto fator, que explica apenas 6,5 da variabilidade total, está associado ao indicador “receita média”, o que revela as respostas dadas a esta pergunta não parecem ter origem na mesma lógica das outras.

O indicador GOP mereceu por parte dos respondentes os seguintes comentários:

- “*É o indicador mais importante*” (Administrador de unidade independente);
- “*É a medida da eficiência do hotel. Para a frente já não é responsabilidade do Diretor Geral. Não é culpa minha que o meu patrão tenha feito um mau contrato de exploração. Tudo o que seja juros, depreciações, não é da minha responsabilidade. Se fosse diretor e dono já olhava a tudo*” (DG de uma unidade afiliada a cadeia nacional).

Quanto aos indicadores “ROI”, “EVA”, “*cash flow*” e “resultado residual”, foram apontados pelos respondentes afiliados a cadeias internacionais com contratos de gestão como tendo importância sobretudo para o proprietário.

Para verificar que tipo de unidades dão mais importância aos diversos indicadores, calculou-se a média da pontuação atribuída a cada um deles por tipo de gestão (Apêndice 5.45). Consta-se que as unidades afiliadas a cadeias internacionais valorizam mais os indicadores “vendas”, “GOP”, “ROI”, “avaliações do cliente mistério”, “taxa de retenção de clientes”, “índice de satisfação dos clientes”, “rotação do pessoal” e “índice de satisfação do pessoal”, do que as unidades afiliadas a cadeias nacionais e independentes. As unidades afiliadas a cadeias nacionais, por seu turno, atribuem maior importância aos indicadores “REVPAR”, “valores reais *versus* orçamentados”, “EVA”, “resultado residual”, “receita média por cliente”, “ARR” e “número de novos produtos/serviços”. Verifica-se ainda que os indicadores “GOP”, “EBITDA” “valores reais *versus* orçamentados”, “receita média por cliente”, “avaliações do cliente mistério”, “taxa de retenção de clientes”, “formação e desenvolvimento do pessoal”, “rotação do pessoal” e “índice de satisfação do pessoal” são mais valorizados pelas unidades afiliadas a cadeias do que pelas unidades independentes.

Solicitou-se ainda aos respondentes que listassem três indicadores de importância extrema para a unidade não contemplados na questão anterior. Foram apontados os indicadores constantes da Tabela 5.34.

**Tabela 5.34 – Outros Indicadores do Desempenho Adotados nas Unidades**

Indicadores	Exemplos
Relacionados com a exploração hoteleira	Taxa de ocupação. Índice de ocupação em quarto duplo. Densidade por quarto. Rácio de captação. <i>Mix</i> das vendas. Crescimento das vendas Receita de quartos em relação à receita total. Receita de F&B em relação à receita total. Resultado por departamento. Rácios de F&B. Custo por quarto vendido. Preço médio por quarto (ARR) com ofertas <i>complimentary</i> <sup>112</sup> <i>GOPPAR</i> . <i>House profit</i> , <i>Revenue per available seat hour</i> . Rentabilidade por dormida, Preço médio por operador turístico/internet.
Financeiros	Taxa interna de rentabilidade (TIR).
Relacionados com os clientes	Índice de diversificação de mercados.
Relacionados com o pessoal	Rácio de empregados por quarto. Custos com o pessoal em relação à receita total. Custos com o pessoal totais e por departamento. Custo médio por empregado. Eficiência do pessoal (vendas por hora).
Relacionados com o ambiente	Indicadores ambientais. Poupança de energia.
Relacionados com a qualidade	Certificação da qualidade.

Observa-se que algumas unidades consideraram igualmente relevantes os indicadores ambientais e de qualidade, para além dos indicadores associados às perspetivas tradicionais.

### 5.2.5.3 Existência de Sistemas de Recompensa e Tipo de Indicadores em que se Baseiam

A questão de investigação seguinte (questão 2.17) procura averiguar em que medida o desempenho é avaliado, por comparação a objetivos estabelecidos, e é tido em consideração para determinar prémios, remunerações e promoções dos diferentes níveis hierárquicos.

<sup>112</sup> Como comentou o respondente que apontou este indicador, “os quartos oferecidos aumentam a ocupação mas baixam o preço médio por quarto”.

Os resultados apresentados no Apêndice 5.46 revelam que mais de metade das unidades não tem sistemas de recompensa para os chefes de secção e para os restantes trabalhadores, com 50,8% e 57,6%, respetivamente, das unidades a indicar “nunca” ou “raramente”. Em duas unidades que assinalaram “2” foi dado como exemplo de recompensa para este último nível o prémio de “Empregado do Mês”. O desempenho dos diretores gerais e dos diretores de departamento tem, em 62,1% e 61,3% das unidades, respetivamente, “muitas vezes” ou “sempre” sistemas de recompensa subjacentes, sendo a moda de 5 em ambos. Porém, mais de um quarto das unidades não possui sistemas de recompensa mesmo para estes níveis.

Os referidos sistemas de recompensa baseiam-se essencialmente em indicadores financeiros, com particular ênfase na comparação dos valores reais e orçamentados (Tabela 5.35): um pouco mais de 80% das unidades assinalou que faz uso elevado ou muito elevado dos mesmos (média de 4,06). Estes resultados estão em consonância com o que refere a literatura (Schmidgall e Ninemeier, 1987; Collier e Gregory, 1995b; Haktanir, 2006; Cruz, 2007).

**Tabela 5.35 – Tipo de Indicadores em que se Baseiam os Sistemas de Recompensa nas Unidades**

Tipo de indicadores	N	Nenhum uso 1	Reduzido uso 2	Algum uso 3	Uso elevado 4	Uso muito elevado 5	Média	Moda
Financeiros (e.g. resultados reais <i>versus</i> orçamentados)	47	10,6%	4,3%	4,3%	29,8%	51,1%	4,06	5
Não financeiros	47	10,6%	14,9%	17,0%	31,9%	25,5%	3,47	4

Os indicadores não financeiros também estão na base dos sistemas de recompensa, embora sejam menos utilizados<sup>113</sup> (média de 3,47). A este propósito, um respondente de uma cadeia internacional comentou: “*os sistemas de recompensa contemplam ambos os tipos de indicadores, mas só se baseiam nos indicadores não financeiros depois de atingidos os resultados financeiros, nomeadamente o GOP*”.

O respondente de uma cadeia nacional com quatro unidades participantes no estudo referiu que tinha avaliação do desempenho em curso e que esta se baseava no BSC: “*alguns dos indicadores das diferentes perspetivas estão ligados aos vencimentos das pessoas, permitindo-lhes auferir mais um salário por ano*”. O respondente de uma cadeia internacional também comentou que os sistemas de recompensa, no caso dos gestores, estavam associados

<sup>113</sup> De realçar que uma das unidades que assinalou “nenhum uso” em relação aos sistemas de recompensa baseados em indicadores não financeiros referiu, contudo, que estaria “*por implementar, mas já pensado*”, tendo mesmo disponibilizado para consulta uma “proposta de plano de bonificações” onde são apresentados os diferentes tipos de indicadores financeiros e não financeiros subjacentes a tal sistema.

aos indicadores do BSC. Como exemplos de recompensa foram ainda indicados, por outras unidades, a atribuição de resultados e bónus sobre o salário bruto anual.

### **5.2.6 Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão e de Planeamento Estratégico**

Neste ponto pretende-se dar resposta à *Questão 2.18: Em que medida as unidades hoteleiras utilizam outras técnicas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico?* Para o efeito, utilizam-se as questões constantes do ponto 2.6 “Outras técnicas” do questionário.

Reuniram-se nesta questão técnicas não contempladas nas secções anteriores do questionário - técnicas de CG, financeiras e de marketing - importantes para o planeamento estratégico. Na Tabela 5.36 constata-se que quase todas têm pouca utilização, sendo a pontuação média inferior a 3. A tradicional “análise de desvios” é a mais utilizada, apresentando uma média de 3,57 e uma moda de 4. A seguir a esta, as técnicas de CG tradicionais mais utilizadas são a “análise custo-volume-resultado” e o “custeio padrão”, ambas com pontuações médias inferiores a 3 (2,11 e 1,94, respetivamente) e moda de 1. Quanto às técnicas de CG contemporâneas - também designadas de técnicas de CG “estratégica” devido ao seu foco externo ou futuro - com exceção do “*benchmarking*” (média de 2,59, moda de 2), têm todas uma moda de 1, podendo ser ordenadas, em termos médios, como segue: “CPA” (1,76), “análise/custeio da cadeia de valor” (1,66), “custeio do ciclo de vida” (1,63), “custeio alvo” (1,44), “ABM” (1,33) e “sistema de custeio super variável” (1,17). De realçar, no entanto, que os resultados relativos à utilização da técnica “ABM” são superiores aos relativos à adoção do “ABC”. Anteriormente verificara-se que nenhuma unidade a utiliza. Esta contradição, presente igualmente em Ferreira (2002) e Lima Santos *et al.* (2010), indicia desconhecimento da técnica. As ferramentas “YM” e “análise SWOT”, apesar de apresentarem médias superiores a outras técnicas de CG (3,18 e 2,63 respetivamente) também são pouco utilizadas, o que revela que as unidades não estão a aproveitar os benefícios destas técnicas de planeamento estratégico.

Note-se ainda que quase um terço das unidades nunca ouviu falar da técnica “ABM”, metade nunca ouviu falar da técnica “VCA”, cerca de 60% desconhecem as técnicas “TC” e “LCC” e cerca de 90% nunca ouviram falar do “sistema de custeio super variável”. O facto de grande

parte das técnicas contemporâneas não ser conhecida revela o desfasamento entre a teoria e a prática da CG.

É de referir, porém, que um respondente de uma cadeia internacional mencionou a técnica *Kaizen costing*<sup>114</sup>, não contemplada no questionário.

**Tabela 5.36 – Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão e de Planeamento Estratégico nas Unidades**

Técnicas	N	Nenhum uso 1	Reduzido uso 2	Algum uso 3	Uso elevado 4	Uso muito elevado 5	Nunca ouviu falar	Média <sup>115</sup>	Moda
Análise SWOT ( <i>Strengths, weaknesses, opportunities and threats</i> )	63	31,7%	12,7%	7,9%	22,2%	11,1%	14,3%	2,63	1
<i>Yield Management</i> (YM)	63	23,8%	3,2%	9,5%	17,5%	23,8%	22,2%	3,18	1 <sup>116</sup>
<i>Benchmarking</i>	63	23,8%	33,3%	6,3%	25,4%	7,9%	3,2%	2,59	2
Análise de desvios	66	7,6%	18,2%	6,1%	39,4%	24,2%	4,5%	3,57	4
Custeio Padrão	66	56,1%	12,1%	7,6%	12,1%	6,1%	6,1%	1,94	1
Análise de rendibilidade de clientes/segmentos de mercado (CPA)	66	54,5%	6,1%	13,6%	6,1%	3,0%	16,7%	1,76	1
Análise custo-volume-resultado (CVR)	63	49,2%	4,8%	23,8%	12,7%	3,2%	6,3%	2,11	1
Gestão Baseada nas Atividades (ABM)	63	52,4%	11,1%	3,2%	1,6%	-	31,7%	1,33	1
Análise/Custeio da cadeia de valor ( <i>Value chain analysis/costing-VCA</i> )	63	34,9%	1,6%	11,1%	3,2%	-	49,2%	1,66	1
Custeio Alvo ( <i>Target costing-TC</i> )	63	25,4%	11,1%	3,2%	-	-	60,3%	1,44	1
Custeio do ciclo de vida ( <i>Life Cycle Costing-LCC</i> )	63	30,2%	-	11,1%	1,6%	-	57,1%	1,63	1
Sistema de custeio super variável ( <i>Throughput costing</i> )	63	7,9%	1,6%	-	-	-	90,5%	1,17	1

Procurou-se em seguida verificar qual o grau de utilização de duas ferramentas associadas à análise custo-volume-resultado: o ponto crítico das vendas e a análise de sensibilidade do resultado. No Apêndice 5.47 mostra-se que estas duas ferramentas têm uma pontuação média de 1,80 e 1,36 respetivamente, inferior à pontuação atribuída à técnica “análise custo-volume-

<sup>114</sup> O *Kaizen costing* é um processo de redução de custos contínuo que ocorre após a fase de *design* do produto, ou seja, quando este já está na fase de produção. Pode incluir estratégias de gestão de desperdícios, melhoria contínua do produto ou renegociação das compras de matérias primas. Quando os produtos ainda estão na fase de desenvolvimento deve aplicar-se o *target costing*.

<sup>115</sup> Os casos de resposta “nunca ouviu falar” foram considerados “como *“missing”* para efeitos de análise.

<sup>116</sup> Existem múltiplas modas; apresenta-se o valor mais baixo.

resultado”, de que fazem parte. Quase 10% das unidades nunca ouviu falar da técnica “análise de sensibilidade do resultado” e 3,2% desconhece o “ponto crítico das vendas”.

Em duas unidades, ambas afiliadas a cadeias internacionais, que assinalaram fazer algum uso da técnica “PSA”: numa foi relatada a existência, no sistema de *intranet*, de cálculos do efeito de diversas variáveis no GOP, tais como quartos ocupados, preço médio por quarto e custos com o pessoal; na outra foi relatada a existência de um *P&L target GOP* que contempla fatores multiplicadores determinados pela sede e usados de igual forma por todos os hotéis. “*Se as receitas aumentarem por convertermos ocupação ou através do aumento do preço de venda, temos de ter um aumento de X% no GOP; caso não sejam atingidas as variações pré-estabelecidas, temos de justificar porquê*”, relatou a respondente dessa unidade.

Quanto à forma de cálculo do ponto crítico das vendas (Apêndice 5.48), das dezasseis unidades que indicaram fazer algum uso ou uso elevado da ferramenta, sete (43,8%) calculam-no apenas em valor, seis (37,5%) só em quantidade, seja em número de quartos ou taxa de ocupação, e três (18,8%) de ambas as formas. Algumas das unidades que responderam “em valor” indicaram que verificam através da demonstração dos resultados qual o nível de vendas necessário para cobrir os custos, não recorrendo, portanto, a fórmulas ou cálculos muito elaborados para determinar o ponto crítico das vendas. Recorde-se que Makrigiannakis e Soteriades (2007) sublinharam que não é fácil tirar conclusões sobre o grau de precisão com que é calculado o ponto crítico das vendas no setor hoteleiro.

A propósito da utilização desta ferramenta registou-se o seguinte comentário:

*“Na hotelaria, os custos fixos não são assim tão fixos e os variáveis não variam tanto. Desafio qualquer hotel a calcular o “break-even-point”. Se me disserem que a uma taxa de ocupação de x tenho resultados líquidos positivos, está bem ...”* (DF de unidades afiliadas a cadeia nacional).

Com o fim de verificar como se agrupam as variáveis que denotam a muita ou pouca utilização das catorze técnicas acima mencionadas, realizou-se uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais seguida de uma rotação *Varimax* (Apêndice 5.49)<sup>117</sup>. Esta análise mostra que existem sete fontes de variabilidade subjacentes às catorze variáveis que explicam 93% da variabilidade total. O primeiro fator está associado às variáveis “ABM”, “TC” e “VCA”. O segundo fator está associado às variáveis “análise SWOT”,

---

<sup>117</sup> Os casos de resposta “nunca ouviu falar” foram considerados “*missing*” para efeitos desta análise.

“*benchmarking*” e “YM” ou seja, a técnicas ligadas a aspetos externos, como o mercado e a concorrência. O terceiro fator está associado às variáveis relacionadas com o planeamento do resultado, ou seja análise “CVR”, “BEP” e “PSA”. O quarto fator está associado às variáveis “LCC” e “custeio padrão”, duas técnicas que recorrem a estimativas/custos pré-determinados. Já as variáveis “*throughput costing*”, “CPA” e “análise de desvios” possuem fontes de variabilidade próprias (5.º, 6.ª e 7.º fatores respetivamente). De notar, porém que a técnica “LCC” também se encontra bem representada no primeiro fator (*factor loading*=0,44) que contém outras técnicas contemporâneas. A técnica “análise de desvios” encontra-se também significativamente representada no segundo fator (*factor loading*=0,44).

Os resultados não divergem dos de outros estudos que investigam a adoção de técnicas tradicionais e contemporâneas no setor hoteleiro. É o caso do estudo de Pavlatos e Paggios (2009b) que conclui que os hotéis gregos utilizam essencialmente técnicas tradicionais, embora apresente taxas de adoção satisfatórias em relação a diversas técnicas recentemente desenvolvidas. É igualmente o caso do estudo de Lima Santos *et al.* (2010) que conclui que as técnicas tradicionais são as mais utilizadas, sobretudo os “orçamentos” e a “análise de desvios”. No presente estudo, observou-se igualmente uma elevada taxa de utilização dos “orçamentos” (94% do total das unidades) e da “análise de desvios” (69,7% das unidades indicaram um valor acima do valor médio da escala). Em relação à utilização do “ponto crítico das vendas” o estudo de Lima Santos *et al.* (2010) reporta taxas de utilização mais elevadas. Quanto às técnicas contemporâneas de CG, Lima Santos *et al.* (2010) verificaram, tal como neste estudo, serem pouco utilizadas. Porém, Nunes (2009) apresenta resultados divergentes, apontando para taxas de utilização do “BSC” e do “ABC” elevadas nos hotéis de cinco estrelas. Cruz (2007) também verificou no seu estudo que a cadeia hoteleira não estava a utilizar as técnicas “ABC”, “CPA” e “BSC”.

Existe a ideia de que as unidades afiliadas a cadeias internacionais utilizam técnicas de CG mais avançadas. Com o intuito de corroborar tal conclusão cruzaram-se as variáveis associadas à utilização das diversas técnicas com a variável “tipo de gestão”. Dada a existência, em algumas destas variáveis, de muitos casos “nunca ouviu falar”, procedeu-se previamente à reclassificação das categorias de resposta das variáveis associadas à utilização de várias técnicas mediante a transformação da escala de medida ordinal numa escala nominal. Assim, os casos em que as respostas foram 0 (“nunca ouviu falar”), 1 (“nenhum uso”) ou 2 (“reduzido uso”) foram todos agregados na categoria de resposta “Não”. Os casos em que as respostas foram 3 (“algum uso”), 4 (“uso elevado”) e 5 (“uso muito elevado”)

foram agregados na categoria de resposta “Sim”. A distribuição cruzada das variáveis “utilização de outras técnicas/ferramentas-reclassificada” e “tipo de gestão” é apresentada na Tabela 5.37.

**Tabela 5.37 – Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas-Reclassificada (% de “Sim”) por Tipo de Gestão**

Técnicas	Tipo de gestão	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Análise SWOT ( <i>strengths, opportunities and threats</i> )		66,7%	36,4%	38,1%	41,3%
<i>Yield Management (YM)</i>		100,0%	45,5%	38,1%	50,8%
<i>Benchmarking</i>		66,7%	39,4%	28,6%	39,7%
Análise de desvios		100,0%	63,9%	66,7%	69,7%
Custeio padrão		33,3%	30,6%	14,3%	25,8%
Análise de rentabilidade de clientes/segmentos de mercado (CPA)		22,2%	30,6%	9,5%	22,7%
Análise custo-volume-resultado (CVR)		55,6%	42,4%	28,6%	39,7%
Gestão Baseada nas Actividades (ABM)		22,2%	-	4,8%	4,8%
Análise/Custeio da cadeia de valor ( <i>Value chain analysis/costing-VCA</i> )		22,2%	21,2%	-	14,3%
Custeio Alvo ( <i>Target costing-TC</i> )		11,1%	-	4,8%	3,2%
Custeio do ciclo de vida ( <i>Life Cycle Costing-LCC</i> )		-	18,2%	9,5%	12,7%
Sistema de custeio super variável ( <i>Throughput costing</i> )		-	-	-	-
Ponto crítico das vendas (BEP)		66,7%	9,1%	35%	25,8%
Análise de sensibilidade do resultado ( <i>Profit Sensitivity Analysis-PSA</i> )		44,4%	3,0%	5,0%	9,7%

Observa-se que a totalidade das unidades afiliadas a cadeias internacionais utiliza as técnicas “YM” e “análise de desvios” e dois terços utilizam a “Análise SWOT”, o “*Benchmarking*” e o “BEP”. A proporção de unidades afiliadas a cadeias nacionais e de independentes que utilizam estas técnicas é muito inferior, excetuando-se a técnica análise de desvios, também muito utilizada por estas unidades. A “análise CVR” é utilizada em maior proporção pelas unidades afiliadas a cadeias internacionais, embora também o seja por 42% das unidades afiliadas a cadeias nacionais e por cerca de 29% das unidades independentes. Note-se que a técnica “BEP” é utilizada por uma maior proporção de unidades independentes (35%) do que de unidades afiliadas a cadeias nacionais (9,1%). A técnica “LCC” não é utilizada por nenhuma unidade afiliada a cadeia internacional, mas 18,2% das unidades afiliadas a cadeias nacionais utilizam-na. A técnica “VCA” é utilizada em idêntica proporção por unidades afiliadas a cadeias internacionais e nacionais.

### 5.2.7 Percepção das Características da Informação Produzida pelo Sistema de Contabilidade de Gestão pelos Respondentes

Neste ponto procura-se responder à *Questão 3: Que percepção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?* Para o efeito utiliza-se a questão 3 do inquérito.

Verifica-se na Tabela 5.38 que, em geral, os respondentes (preparadores da informação contabilística) consideram muito ou muitíssimo satisfatório o desempenho do SCG. A característica que mais os satisfaz é a “precisão/exatidão da informação” (média de 4, moda de 5), logo seguida da “compreensibilidade da informação” e da “adequação da informação às necessidades dos decisores” (ambas têm uma média e uma moda de 4). A “tempestividade” e a “pormenorização da informação” são características igualmente apreciadas. As características que menos satisfazem os respondentes são a “possibilidade de comparação com outros sistemas” (moda de 2,94, média de 3) e a “flexibilidade do sistema” (média de 3,4, moda de 3).

**Tabela 5.38 – Percepção das Características do Sistema de Contabilidade de Gestão pelos Respondentes**

Características do SCG	Grau de satisfação		Muito pouco satisfatório	Pouco satisfatório	Satisfatório	Muito satisfatório	Muitíssimo satisfatório	Média	Moda
	N		1	2	3	4	5		
Compreensibilidade da informação	35	-	-	20,0%	60,0%	20,0%	4,00	4	
Pormenorização da informação	35	-	5,7%	22,9%	51,4%	20,0%	3,86	4	
Oportunidade/tempestividade da informação	35	-	14,7%	14,7%	38,2%	32,4%	3,88	4	
Exatidão/precisão da informação	35	-	8,6%	22,9%	28,6%	40,0%	4,00	5	
Adequação da informação às necessidades dos decisores	35	-	2,9%	22,9%	45,7%	28,6%	4,00	4	
Flexibilidade do sistema	35	-	20,0%	40,0%	20,0%	20,0%	3,40	3	
Custo/eficácia do sistema	35	2,9%	2,9%	31,4%	42,9%	20,0%	3,74	4	
Possibilidade de comparação com outros sistemas	35	15,2%	21,2%	27,3%	27,3%	9,1%	2,94	3 <sup>a</sup>	
Desempenho global do sistema	35	-	2,9%	25,7%	54,3%	17,1%	3,86	4	

<sup>a</sup> Existem várias modas; apresenta-se o valor mais baixo.

Estes resultados merecem alguns comentários, atendendo a que as características da informação produzida pelo SCG são um reflexo das características das técnicas individuais

que o compõem. Assim, a maioria dos respondentes não considera que o sistema seja comparável. No entanto, esta é uma das principais vantagens apontadas ao USALI, adotado por metade das unidades. Mas estão satisfeitos com a “compreensibilidade da informação”, uma característica do USALI que tem sido realçada na literatura. A qualidade que mais apreciam é a “exatidão/precisão da informação”; porém, os sistemas não contemplam técnicas que permitem uma maior correção no apuramento dos custos, como é o caso do ABC. Esta percepção pode justificar-se pelo facto de não procederem a imputações. De igual forma, os respondentes estão satisfeitos com a “pormenorização da informação”. Porém, os sistemas também não fornecem informação detalhada por objeto de custo (a informação é agregada por centros de responsabilidade e não por quartos, clientes, etc.). Em suma, as respostas contradizem as características geralmente associadas às diferentes técnicas.

É possível admitir que os respondentes estejam a dar preferência a técnicas (tradicionais) que, no seu entender, produzem informação exata (isenta de erros), em detrimento de técnicas modernas, com maior relevância para a tomada de decisão (balanceamento entre as características relevância/fiabilidade). É possível que não tenham implementado técnicas modernas devido à sua complexidade e às dificuldades e custos associados à implementação. Esta ideia foi transmitida por alguns respondentes. Observa-se que os respondentes estão satisfeitos com a relação custo/eficácia do sistema, pelo que a implementação de técnicas modernas poderia por em causa tal equilíbrio. Estando satisfeitos com o desempenho do sistema, não sentirão necessidade de repensar o sistema de informação contabilístico, o que poderá ser um fator inibidor à adoção de técnicas contemporâneas.

Finalmente constata-se que os respondentes estão convencidos de que estão a produzir uma informação útil para a tomada de decisão (exata, compreensível, adequada às necessidades dos decisores e tempestiva). Esta perspetiva poderá divergir da dos utilizadores da informação (diretores gerais, diretores de departamento, e eventualmente diretores de marketing...). Recorde-se que Mía e Patiar (2001) observaram diferentes níveis de satisfação entre diretores gerais e diretores de departamento (F&B) no tocante à frequência da informação disponibilizada pelo SCG, o que, para os autores, poderia indiciar que as necessidades de informação destes estariam a ser negligenciadas. Seria, portanto, interessantes confrontar esta perspetiva com a dos diferentes utilizadores.

Para se perceber como as variáveis acima se agrupam, realizou-se ainda uma Análise Fatorial pelo método das componentes principais utilizando para a rotação o método *Varimax*

(Apêndice 5.50). Esta mostra que um só fator explica mais de metade (55%) da variabilidade total, o que permite concluir que as pessoas responderam de forma tendencialmente semelhante a esta questão. Ao extraírem-se três fatores, verifica-se que as variáveis “exatidão/precisão da informação” e “pormenorização da informação” são explicadas em simultâneo pelos fatores 1 e 2 e a “compreensibilidade da informação” pelos fatores 1 e 3, ao passo que as variáveis “flexibilidade do sistema” e “possibilidade de comparação com outros sistemas” possuem fontes de variabilidade próprias (fatores 2 e 3 respetivamente).

Na análise bivariada, quando for testada a hipótese 4.12, verificar-se-á que os utilizadores do USALI mostram ter níveis de perceção significativamente mais elevados do que os outros utilizadores em relação a determinadas características do SCG.

### **5.3 Variáveis Contingenciais aos Sistemas de Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras**

Depois de se ter mostrado de forma extensiva quais as principais características das unidades hoteleiras do Algarve no que respeita às práticas de custeio e controlo de gestão, identificam-se agora as variáveis contingenciais aos SCG nas unidades hoteleiras. Procura-se assim dar resposta à *Questão 4: Em que diferem as unidades hoteleiras quanto à utilização do USALI, quanto às práticas de contabilidade de custos, de orçamentação, de medição do desempenho e quanto ao uso de técnicas de contabilidade de gestão?* Para o efeito testaram-se diversas hipóteses (apresentadas na Tabela 4.1) através de análise bivariada e multivariada.

#### **5.3.1 Análise Bivariada**

Começa-se por testar as hipóteses de investigação 4.1A, 4.1B, 4.1C e 4.1D, com o intuito de encontrar variáveis contingenciais que expliquem a utilização do USALI nas unidades hoteleiras.

Para testar a *Hipótese 4.1A: Existe relação entre a adoção do USALI e o tipo de gestão*, recorreu-se ao teste exato de Fisher, o qual revela que existem diferenças significativas ( $t=13,99$ ,  $p<0,05$ ) entre as variáveis “utilização do USALI” e “tipo de gestão”. Um teste do Qui-quadrado (não válido neste caso) sugere que tais diferenças não serão tão nítidas ( $t=14,375$ ;  $p=0,07$ ). Optou-se por realizar novamente o teste exato de Fisher, desta vez com as

variáveis “utilização do USALI – reclassificada” e “tipo de gestão” (Tabela 5.39). Este já não permite rejeitar a hipótese de independência das variáveis. Assim, a utilização da variável reclassificada vem pôr em causa o resultado intuitivo, aparentemente lógico, de que as cadeias internacionais tenderiam a impor o sistema e que existiriam diferenças significativas entre utilização do USALI e o tipo de gestão, como sugerem Pavlatos e Paggios (2007).

**Tabela 5.39 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI - Reclassificada” e “Tipo de Gestão”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	1,492 <sup>a</sup>	2	,474	,487
<i>Likelihood Ratio</i>	1,512	2	,469	,487
Teste exato de <i>Fisher</i>	1,475			,487
Número de casos válidos	66			

a. Duas células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Em seguida, testou-se a *Hipótese 4.1B: Existe relação entre a adoção do USALI e a dimensão*. Primeiro, criou-se uma única variável representativa das quatro variáveis associadas à dimensão (número de quartos, número de camas, número de trabalhadores e volume de vendas) recorrendo ao método das componentes principais (Apêndice 5.51). Esta variável irá capturar a variabilidade comum a estas quatro variáveis. De acordo com Pestana e Gageiro (2003), a estatística de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de *Bartlett*) indicam que a opção pela Análise Fatorial é média (KMO=0,720) e que as variáveis estão correlacionadas entre si. Foi extraído um fator que explica 80,4% da variabilidade total.

Verifica-se que a utilização do USALI pelas unidades hoteleiras também não depende da dimensão. De facto, quando se utiliza um instrumento de análise multivariada (regressão logística binária ou a análise discriminante) para explicar a adoção do USALI a partir de variáveis contínuas ou ordinais, o poder explicativo do modelo não vai muito para além de um simples lançamento de “moeda ao ar”. O modelo aceita o número de camas e de trabalhadores como variáveis explicativas, melhorando assim em 10% o poder preditivo em relação ao puro acaso. Por outro lado, uma simples comparação de médias pelo método *t de Student* (Tabela 5.40) mostra que só o número de trabalhadores varia de forma significativa com a utilização do USALI ( $t=2,89$ ;  $p<0,01$ ). O fator dimensão e o “volume de vendas” estão próximos da significância ( $p<0,1$ ). Ora, atrás observou-se que a categoria está relacionada com o número de trabalhadores, mas não com outras variáveis também usadas para estimar a dimensão. Por outro lado, como se observa no Apêndice 5.52, a categoria está relacionada com a própria

utilização do USALI (teste exato de Fisher com  $p < 0,005$ ). Assim, a adoção do USALI poderá ser mais bem explicada pela categoria, que implica um número maior ou menor de trabalhadores, mas não necessariamente por outras variáveis também associadas à dimensão.

**Tabela 5.40 – Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do USALI” e “Dimensão”**

		Teste Levene's para a igualdade de variâncias			Teste t para a igualdade de médias					
		F	Signifi- cância	t	Graus de liberdade	Signifi- cância (2 caudas) <sup>118</sup>	Diferença de médias	Diferença de desvio padrão	95% Intervalo de Confiança da diferença	
								Mais alto	Mais baixo	
Fator dimensão	Variâncias iguais	1,386	,243	1,73	64	,087	,421	,242	-,063	,905
	Variâncias diferentes			1,73	59,92	,088	,421	,242	-,064	,906
Número de quartos	Variâncias iguais	,021	,885	,937	64	,352	26,88	28,67	-30,40	84,16
	Variâncias diferentes			,937	63,85	,352	26,88	28,67	-30,41	84,16
Número de camas	Variâncias iguais	,238	,627	,742	64	,461	51,15	68,96	-86,62	188,9
	Variâncias diferentes			,742	61,13	,461	51,15	68,96	-86,75	189,1
Número de trabalhadores (média 2008)	Variâncias iguais	9,74	,003	2,89	64	,005	59,06	20,39	18,33	99,79
	Variâncias diferentes			2,89	43,63	,006	59,06	20,39	17,96	100,2
Volume de vendas (2008)	Variâncias iguais	1,247	,268	1,86	64	,067	,576	,309	-,041	1,19
	Variâncias diferentes			1,86	61,33	,067	,576	,309	-,042	1,19

Testou-se em seguida a existência de relação entre as variáveis “utilização do USALI” e três das variáveis associadas ao respondente (“idade”, “função” e “habilitações académicas”), (Hipótese 4.1C: *Existe relação entre a utilização do USALI e a idade, função e habilitações académicas dos respondentes*). Primeiro procedeu-se à reclassificação da variável “habilitações académicas do respondente” originando-se uma nova variável denominada “habilitações académicas do respondente-reclassificada”. Para o efeito, agregaram-se as categorias de resposta “Mestrado/Doutoramento”, “Pós-Graduação” e “Bacharelato/Licenciatura” numa só categoria denominada “com habilitação superior”. Os casos agregados na categoria “até ao 12.º ano” foram reunidos na categoria “sem habilitação superior”. Realizou-se então o teste exato de Fisher (o teste do Qui-quadrado não é válido).

<sup>118</sup> Quando o teste de Levene's não indica significância, consulta-se a linha de cima (variâncias iguais); quando indica consulta-se a linha de baixo (variâncias diferentes).

Como se observa nos Apêndices 5.53 a 5.55, não existem diferenças significativas entre as referidas variáveis.

Procurou-se em seguida verificar se o “responsável pela organização do SCG” está relacionado com a “utilização do USALI” (*Hipótese 4.1D: Existe relação entre a utilização do USALI e o responsável pela organização do SCG*). Anteriormente, constatou-se que quase todas as unidades (90,9%) em que a organização do SCG esteve a cargo de entidades externas adotam o USALI. Como se observa na Tabela 5.41, o teste do Qui-quadrado ( $t=9$ ,  $p<0,05$ ) permite rejeitar a hipótese de independência das variáveis. Logo, aceita-se a hipótese 4.1D.

**Tabela 5.41 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI - reclassificada” e “Responsável pela Organização do SCG-reclassificada”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	9,000 <sup>a</sup>	2	,011	,011
<i>Likelihood Ratio</i>	10,197	2	,006	,011
Teste exato de <i>Fisher</i>	9,212			,011
Número de casos válidos	66			

a. Zero células têm frequências esperadas inferiores a cinco.

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.2A: O número de centros de receitas/resultados está relacionado com o tipo de gestão*. Após verificou-se que nas unidades afiliadas a cadeias existe um maior número de centros de receitas/resultados. Realizou-se o teste exato de *Fisher* (Tabela 5.42) utilizando as variáveis “número de centros de receitas/resultados” e “tipo de gestão” (o teste do Qui-quadrado não é válido). O valor do teste é de 14,466 ( $p=0,01$ ), o que permite rejeitar a hipótese de independência das variáveis e aceitar a Hipótese 4.2A.

**Tabela 5.42 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Número de Centros de Receitas/Resultados” e “Tipo de Gestão”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	13,096 <sup>a</sup>	6	,042	,042
<i>Likelihood Ratio</i>	16,968	6	,009	,011
Teste exato de <i>Fisher</i>	14,466			,010
Número de casos válidos	66			

a. Sete células (58,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Pretendeu-se em seguida verificar se existe diferença no número de centros de receitas/resultados em função da dimensão da unidade hoteleira (*Hipótese 4.2B: Existe relação entre o número de centros de receitas/resultados e a dimensão*). Para o efeito,

calculou-se o coeficiente de correlação *Rho de Spearman* entre as variáveis “número de centros de receitas/resultados” e as variáveis “dimensão”, “número de quartos”, “número de camas”, “número de trabalhadores” e “volume de vendas” (Apêndice 5.56). Constata-se que o número de centros de receitas/resultados só não está significativamente correlacionado com o número de camas (porém, está próximo da significância). Por conseguinte, aceita-se a hipótese 4.1B, concluindo-se que as unidades que têm maior dimensão possuem um maior número de centros de receitas/resultados. Este resultado vem corroborar o de Makrigiannakis e Soteriades (2007) que também constataram existir uma correlação significativa e positiva entre a dimensão e o número de departamentos para os quais é relatada a margem de contribuição.

Procurou-se depois verificar se existe diferença no número de centros de custos de acordo com o tipo de gestão (*Hipótese 4.3A: Existe relação entre o número de centros de custos e o tipo de gestão*). Mais uma vez realizou-se o teste exato de Fisher (Apêndice 5.57), que revela que não existe relação entre estas duas variáveis ( $t=4,902$ ;  $p>0,1$ ). Logo, rejeita-se a hipótese 4.2A.

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.3B: Existe relação entre o número de centros de custos e a dimensão*. Calculou-se o coeficiente de correlação *Rho de Spearman* entre as variáveis “número de centros de custos”, o fator “dimensão” e as quatro variáveis associadas à dimensão (Apêndice 5.56), tendo-se constatado a existência de correlação somente entre o “número de centros de custos” e a variável “número de trabalhadores” ( $\rho=0,273$ ;  $p<0,05$ ). Logo, aceita-se a hipótese 4.3B, mas apenas no tocante à variável “número de trabalhadores”.

Para testar a *Hipótese 4.4: A distribuição de custos do refeitório, da lavandaria e dos outros benefícios e encargos do pessoal (centros de custos transferidos) está relacionada com o tipo de gestão*, aplicaram-se os testes do Qui-quadrado e Exato de Fisher (nos casos em que mais de 20% das células têm frequências esperadas inferiores a cinco) às variáveis “distribuição pelos departamentos dos custos do refeitório”, “distribuição pelos departamentos dos custos da lavandaria” e “distribuição pelos departamentos dos custos com outros benefícios e encargos com o pessoal” e “tipo de gestão”. Estes mostram que apenas parecem existir diferenças que estão próximas do limiar da significância entre o “tipo de gestão” e a “distribuição pelos departamentos dos custos do refeitório do pessoal”, como se observa na Tabela 5.43 (valor do teste exato de *Fisher* = 5,784;  $p=0,05$ ). Aceita-se, pois, a hipótese de que estas duas variáveis estão relacionadas.

**Tabela 5.43 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Distribuição pelos Departamentos dos Custos do Refeitório” e “Tipo de Gestão”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	5,690 <sup>a</sup>	2	,058	,052
<i>Likelihood Ratio</i>	5,518	2	,063	,093
Teste exato de <i>Fisher</i>	5,784			,052
Número de casos válidos	64			

a. Duas células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Prosseguiu-se com o teste da *Hipótese 4.5: Existe relação entre a distribuição de custos indiretos (controláveis e incontroláveis) e o tipo de gestão*. Anteriormente verificou-se que as unidades afiliadas a cadeias internacionais não repartem pelos departamentos operacionais quaisquer custos indiretos. Para analisar se as variáveis “distribuição dos custos administrativos e gerais”, “distribuição dos custos de marketing/comerciais”, “distribuição dos custos de manutenção e reparação”, “distribuição dos custos com energias”, “distribuição dos custos com rendas, seguros e impostos sobre a propriedade”, “distribuição dos custos financeiros, depreciações e amortizações” e o “tipo de gestão” são independentes aplicou-se o teste exato de Fisher. Constata-se que apenas existem diferenças significativas entre o tipo de gestão e a repartição pelos departamentos dos gastos com energias ( $t=8,848$ ,  $p<0,01$ ), como se confirma na Tabela 5.44. Logo, aceita-se a hipótese 4.5, mas apenas no tocante à relação entre as variáveis “distribuição dos gastos com energias” e “tipo de gestão”.

**Tabela 5.44 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Distribuição pelos Departamentos dos Custos com Energias” e “Tipo de Gestão”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	10,543 <sup>a</sup>	2	,005	,008
<i>Likelihood Ratio</i>	10,912	2	,004	,005
Teste exato de <i>Fisher</i>	8,848			,008
Número de casos válidos	66			

a. Duas células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.6A: Existe relação entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e a categoria*. A distribuição cruzada das variáveis “elaboração de orçamentos a longo prazo” e “categoria” revelou que as unidades de cinco estrelas têm uma maior tendência para elaborar orçamentos a longo prazo. Aplicou-se o teste exato de Fisher a estas duas variáveis (Tabela 5.45). Este revela que existem diferenças significativas entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e a categoria. Por conseguinte, aceita-se a Hipótese 4.6A.

**Tabela 5.45 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização de Orçamentos a Longo prazo” e “Categoria”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)	Significância exata (1 lado)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	6,064 <sup>a</sup>	1	,014	,027	,027
Correcção de continuidade <sup>b</sup>	4,155	1	,041		
<i>Likelihood Ratio</i>	5,165	1	,023	,103	,027
Teste exato de <i>Fisher</i>				,027	,027
Número de casos válidos	62				

a. Duas células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

b. Aplicável a tabelas 2x2.

Existindo evidências de que a taxa de elaboração de orçamentos a longo prazo é maior nas unidades afiliadas a cadeias internacionais do que nas restantes, testou-se a *Hipótese 4.6B: Existe relação entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e o tipo de gestão*. Recorreu-se igualmente ao teste exato de Fisher (Apêndice 5.58). Este mostra que não existem diferenças significativas entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e o tipo de gestão ( $t=3,248$ ;  $p>0,1$ ). Logo, rejeita-se a hipótese 4.6B.

Para testar a *Hipótese 4.7A: Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e a dimensão*, aplicou-se o coeficiente de correlação *Rho de Spearman* às variáveis associadas à “dimensão” e às “finalidades dos orçamentos”. Como se verifica no Apêndice 5.59, somente o “volume de vendas” está significativa e positivamente correlacionado o uso do orçamento para “avaliação do desempenho” ( $\rho=0,274$ ;  $p<0,05$ ) e para “comunicar planos” ( $\rho=0,264$ ;  $p<0,05$ ). A correlação entre a variável “número de trabalhadores” e o uso do orçamento para “avaliação do desempenho” está próxima da significância ( $\rho=0,236$ ,  $p<0,1$ ). Aceita-se assim a hipótese de existência de relação entre a dimensão (medida através do volume de vendas) e o uso do orçamento para “avaliação do desempenho” e “comunicar planos”. Recorde-se que Sharma (2002) sugere que à medida que a dimensão dos hotéis aumenta, maior é a tendência para usarem mais os orçamentos para comunicação, avaliação do desempenho e controlo. Logo, os resultados corroboram parcialmente os de Sharma, já que não foi encontrada relação entre a dimensão e o uso dos orçamentos para auxiliar o controlo.

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.7B: Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e o tipo de gestão*. Aplicou-se o teste de exato de Fisher às variáveis associadas aos “usos do orçamento” e “tipo de gestão”. Constatou-se que existe uma relação

significativa entre o tipo de gestão e o uso do orçamento para seis das oito finalidades: “avaliar o desempenho” ( $p=0,001$ ), “planeamento a curto prazo” ( $p=0,05$ ), “planeamento a longo prazo” ( $p<0,001$ ), “motivar a gestão e o pessoal” ( $p<0,01$ ), “auxiliar o controlo” ( $p<0,05$ ) e “coordenar as atividades” ( $p<0,01$ ). Esta está ainda próxima da significância no tocante ao uso dos orçamentos para “definir objetivos e metas” ( $p<0,1$ ) e “comunicar planos” ( $p<0,1$ ). Aceita-se assim a hipótese de que o tipo de gestão está relacionado com o uso dos orçamentos para seis finalidades.

Questionou-se se uma divisão diferente, nomeadamente entre unidades pertencentes a cadeias e unidades independentes, poria de manifesto o uso do orçamento para determinadas finalidades (*Hipótese 4.7C: Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e a afiliação a cadeia hoteleira*). Assim, criou-se uma nova variável, denominada “afiliação a cadeia hoteleira”, com duas categorias (“sim” e “não”), através da agregação de duas das categorias de resposta da variável “tipo de gestão”: “cadeia internacional” e “cadeia nacional”. Aplicou-se em seguida o teste *t de Student* às variáveis associadas aos “usos dos orçamentos” divididas pela variável “afiliação a cadeia hoteleira”, tendo-se constatado a existência de diferenças significativas em todas as variáveis associadas aos “usos dos orçamentos”, exceto “planeamento a longo prazo”. Verifica-se que as unidades afiliadas a cadeias utilizam os orçamentos mais extensivamente para as diversas finalidades, exceto para planear a longo prazo, do que as unidades independentes. Aceita-se pois a hipótese 4.7C para sete das finalidades indicadas. Estes resultados corroboram os de Sharma (2002), que verificou que os hotéis membros de cadeias usam os orçamentos mais extensivamente para “comunicação”, “controlo” e “avaliação do desempenho” do que os hotéis independentes.

Pretendeu-se ainda verificar se a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades está relacionada com a intensidade da concorrência na indústria (*Hipótese 4.7 D: Existe relação entre a utilização dos orçamentos para determinadas finalidades e a intensidade da concorrência na indústria*). Uma vez que estamos em presença de variáveis com valores medidos por uma escala ordinal calculou-se o coeficiente de correlação de *Rho de Spearman*. Como se observa no Apêndice 5.60, existe uma correlação significativa entre a intensidade da concorrência por pessoal qualificado e o uso do orçamento para “motivar a gestão e o pessoal” ( $\rho = 0,27$ ;  $p<0,05$ ) e correlações muito significativas (coeficientes de correlação entre 0,31 e 0,43) entre a intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages e o uso do orçamento para as diversas finalidades, com exceção do “planeamento a longo

prazo” e de “coordenar as atividades” (neste último caso a correlação é quase significativa:  $p < 0,1$ ). Atendendo a que a correlação é positiva, conclui-se que as unidades que fazem um maior uso dos orçamentos são aquelas que enfrentam uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages*. Estes resultados contrariam Sharma (2002), que verificou que os orçamentos não são usados para avaliação do desempenho e controlo sob intensa competição.

Para testar a *Hipótese 4.8: Existe relação entre o envolvimento dos diversos níveis hierárquicos no processo de elaboração do orçamento e a dimensão* recorreu-se ao coeficiente de correlação de *Pearson* (Tabela 5.46). Utilizaram-se as variáveis associadas ao envolvimento dos diversos níveis hierárquicos e as variáveis associadas à dimensão. O teste mostra que o número de trabalhadores está diretamente correlacionado com o envolvimento do diretor financeiro (0,24;  $p = 0,05$ ) e com o envolvimento dos diretores de departamento (0,38;  $p < 0,01$ ) na elaboração dos orçamentos. Outras variáveis que também são *proxies* para a dimensão não mostram correlações significativas com o maior ou menor envolvimento dos diretores. O fator “dimensão” gerado a partir destas está próximo de uma correlação significativa com o envolvimento dos diretores de departamento (0,22;  $p < 0,1$ ). Por conseguinte, aceita-se a hipótese 4.8 apenas no tocante à existência de relação entre a dimensão (medida pelo número de trabalhadores) e o envolvimento do diretor financeiro e dos diretores de departamento na elaboração do orçamento.

**Tabela 5.46 - Correlações entre as Variáveis que Caracterizam a “Dimensão” e a Variável “Envolvimento dos Níveis Hierárquicos na Elaboração do Orçamento”**

		Fator dimensão	Número de quartos	Número de camas	Número de trabalhadores	Volume de vendas
Diretor geral	Correlação de <i>Pearson</i>	,043	,012	,068	,051	,026
	Sig. (duas caudas)	,738	,925	,600	,694	,844
	N	62	62	62	62	62
Diretor financeiro	Correlação de <i>Pearson</i>	,165	,091	,130	,245	,136
	Sig. (duas caudas)	,203	,484	,320	,057	,298
	N	61	61	61	61	61
Diretores de departamento	Correlação de <i>Pearson</i>	,221	,114	,124	,384**	,180
	Sig. (duas caudas)	,099	,399	,358	,003	,179
	N	57	57	57	57	57
Donos	Correlação de <i>Pearson</i>	-,172	-,194	-,128	-,132	-,163
	Sig. (duas caudas)	,180	,131	,321	,305	,206
	N	62	62	62	62	62

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.9A: Existe relação entre a utilização do Balanced Scorecard e o tipo de gestão*. Anteriormente verificou-se que apenas as unidades afiliadas a cadeias tinham implementado o BSC, sendo a proporção de unidades afiliadas a cadeias internacionais muito superior à de unidades afiliadas a cadeias nacionais. Realizou-se então o teste exato de Fisher, já que o teste do Qui-quadrado não é válido. Como se observa na Tabela 5.47, o valor do teste é igual a 9,47 ( $p < 0,01$ ), pelo que se rejeita a hipótese nula de independência entre as variáveis “utilização do BSC” e “tipo de gestão”.

**Tabela 5.47 - Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Tipo de gestão”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2-lados)	Significância exata (2-lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	11,759 <sup>a</sup>	2	,003	,004
<i>Likelihood</i> Ratio	11,271	2	,004	,004
Teste exato de Fisher	9,470			,005
Número de casos válidos	66			

a. Três células (50%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Para testar as *Hipóteses 4.9B: Existe relação entre a utilização do Balanced Scorecard e a categoria* e *4.9C: Existe relação entre a utilização do Balanced Scorecard e o regime de exploração* realizou-se igualmente o teste exato de Fisher. Anteriormente havia sido constatado que a utilização desta ferramenta predominava nas unidades de categoria cinco estrelas e com contrato de gestão. Como se pode observar nas Tabelas 5.48 e 5.49, o teste indica, em ambos os casos, que as variáveis não são independentes ( $p < 0,05$ ). Logo, aceitaram-se as hipóteses 4.9B e 4.9C.

**Tabela 5.48 – Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Categoria”**

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)	Significância exata (1 lado)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	6,195 <sup>a</sup>	1	,013	,031	,031
Correcção de continuidade <sup>b</sup>	4,001	1	,045		
<i>Likelihood</i> Ratio	4,958	1	,026	,031	,031
Teste exato de <i>Fisher</i>				,031	,031
Número de casos válidos	66				

a. Uma célula (25%) tem frequências esperadas inferiores a 5.

b. Aplicável a tabelas 2x2.

**Tabela 5.49 - Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Regime de exploração”**

	Valor	Graus liberdade	Significância assintótica (2-lados)	Significância exata (2-lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	8,734 <sup>a</sup>	3	,033	,040
Likelihood Ratio	7,639	3	,054	,064
Teste exato de Fisher	6,857			,045
Número de casos válidos	66			

a. Quatro células (50%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

Por fim testou-se a *Hipótese 4.9D: Existe relação entre a utilização do Balanced Scorecard e a dimensão*. Fez-se uma comparação de médias através do teste *t de Student* (Apêndice 5.61) que revela a existência de relação entre as variáveis “utilização do BSC” e “dimensão”. Observa-se, com base nos valores-p, que esta determina mais o uso do BSC do que a categoria. Enquanto a significância da categoria é marginal ( $p=0,03$ ), a da dimensão é forte ( $p<0,001$ ), afetando todas as variáveis da dimensão.

A *Hipótese 4.10A: Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e o tipo de gestão* foi testada mediante a aplicação do teste de exato de Fisher às variáveis associadas à importância atribuída a diversos indicadores e “tipo de gestão” (mais uma vez o teste do Qui-quadrado não é válido). Constatou-se existir uma relação significativa entre o “tipo de gestão” e a importância atribuída a catorze dos dezoito indicadores constantes da questão 2.5.3: “REVPAR” ( $p<0,001$ ), “cash flow” ( $p<0,01$ ), “GOP” ( $p<0,001$ ), “EBITDA” ( $p<0,05$ ), “valores reais versus valores orçamentados” ( $p=0,001$ ), “EVA” ( $p<0,01$ ), “receita média por cliente” ( $p<0,05$ ), “ARR” ( $p<0,001$ ), “avaliações do cliente mistério” ( $p<0,001$ ), “taxa de retenção de clientes” ( $p<0,001$ ), “índice de satisfação dos clientes” ( $p<0,01$ ), “número de novos produtos/serviços” ( $p<0,01$ ), “formação e desenvolvimento do pessoal” ( $p<0,001$ ) e “rotação do pessoal” ( $p=0,001$ ). Aceita-se assim a hipótese 4.9A para os indicadores mencionados.

Questionou-se se a importância atribuída aos indicadores do desempenho diferiria entre unidades pertencentes a cadeias e unidades independentes. Assim, testou-se a *Hipótese 4.10B: Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e a afiliação a cadeia hoteleira* através da realização do teste exato de Fisher. Este confirma que existe uma diferença significativa entre a “afiliação a cadeia hoteleira” e a importância atribuída aos indicadores acima mencionados, com exceção dos indicadores “receita média por cliente” e “índice de satisfação dos clientes”. A importância atribuída ao indicador “ARR”

está próxima da significância ( $p < 0,1$ ). Isto sucede porque tanto as unidades afiliadas a cadeias como as independentes atribuem uma importância elevada ou muito elevada a estes três indicadores. A reclassificação desta variável vem ainda evidenciar a existência de uma relação significativa entre a “afiliação a cadeia hoteleira” e a importância atribuída aos indicadores “índice de satisfação do pessoal” ( $p = 0,05$ ) e próxima da significância no tocante ao indicador “ROI” ( $p < 0,1$ ). Mais de metade (53,3%) das unidades afiliadas a cadeias atribui importância elevada ou muito elevada ao “índice de satisfação do pessoal” em oposição a apenas um terço das unidades independentes. Logo, aceita-se a hipótese para os doze indicadores mencionados.

Testou-se em seguida a *Hipótese 4.10C: Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e a categoria*, igualmente através da aplicação do teste exato de Fisher, usando as variáveis “importância atribuída a diversos indicadores” e “categoria” (variável nominal com duas categorias). Este permite concluir que apenas existe uma relação significativa entre a “categoria” e a importância atribuída ao indicador “avaliações do cliente mistério” ( $p < 0,01$ ) e no limiar da significância no tocante aos indicadores “vendas” ( $p = 0,05$ ) e “cash flow” ( $p = 0,05$ ). Os resultados do teste estão ainda próximos da significância no caso dos indicadores “satisfação do cliente” e “satisfação do pessoal” ( $p < 0,1$ ). Aceita-se a hipótese 4.10C apenas no tocante à existência de relação entre a categoria e a importância atribuída aos indicadores “vendas”, “cash flow” e “avaliações do cliente mistério”.

Procurou-se ainda analisar a existência de relação entre as variáveis “importância atribuída a diversos indicadores” e “intensidade da concorrência na indústria” (*Hipótese 4.10D: Existe relação entre a importância atribuída a vários indicadores do desempenho e a intensidade da concorrência na indústria*). Porque se está em presença de duas variáveis ordinais, com cinco classes cada, aplicou-se o coeficiente *Rho de Spearman* para analisar a correlação entre as variáveis associadas à “importância atribuída a diversos indicadores” e à “intensidade da concorrência na indústria”. Como se observa no Apêndice 5.62, verificou-se a existência de correlações positivas e significativas entre a “intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages” e a importância atribuída aos indicadores “REVPAR” ( $\rho = 0,27$ ;  $p < 0,05$ ), “valores reais versus valores orçamentados” ( $\rho = 0,390$ ;  $p < 0,01$ ), “ROI” ( $\rho = 0,425$ ;  $p = 0,001$ ), “EVA” ( $\rho = 0,260$ ,  $p < 0,05$ ), “receita média” ( $\rho = 0,269$ ;  $p < 0,05$ ), “ADR” ( $\rho = 0,4$ ;  $p = 0,001$ ), “avaliações do cliente mistério” ( $\rho = 0,472$ ;  $p < 0,001$ ), “taxa de retenção de clientes” ( $\rho = 0,260$ ;  $p < 0,05$ ), “número de novos serviços/packages” ( $\rho = 0,511$ ;  $p < 0,001$ ) e “formação e

desenvolvimento do pessoal” ( $\rho=0,282$ ;  $p<0,05$ ), entre a “intensidade da concorrência por pessoal qualificado” e a importância atribuída aos indicadores “EVA” ( $\rho=0,302$ ;  $p<0,05$ ), “resultado residual” ( $\rho=0,277$ ;  $p<0,05$ ), “ADR” ( $\rho=0,275$ ;  $p<0,05$ ), “avaliações do cliente mistério” ( $\rho=0,407$ ;  $p=0,001$ ), “taxa de retenção de clientes” ( $\rho=0,333$ ;  $p<0,01$ ), “formação e desenvolvimento do pessoal” ( $\rho=0,240$ ;  $p=0,05$ ) e “rotação do pessoal” ( $\rho=0,484$ ;  $p<0,001$ ), e ainda entre a “intensidade da concorrência pelo preço” e os indicadores “vendas” ( $\rho=0,240$ ,  $p=0,05$ ), “ROI” ( $\rho=0,442$ ;  $p<0,001$ ), “EVA” ( $\rho=0,354$ ;  $p<0,01$ ) e “resultado residual” ( $\rho=0,297$ ;  $p<0,05$ ). Os resultados sugerem que as unidades que enfrentam uma maior concorrência, particularmente no lançamento de novos serviços, atribuem uma maior importância a estes indicadores.

Testou-se depois a *Hipótese 4.11: Existe relação entre a utilização de técnicas de contabilidade de gestão e o tipo de gestão* através da realização do teste do Qui-quadrado. Nos casos em que este não é válido realizou-se o teste exato de Fisher. O valor obtido apenas permite rejeitar a hipótese nula de independência entre a utilização das seguintes técnicas e o tipo de gestão: YM ( $t=11,254$ ,  $p<0,01$ ), ABM ( $t=5,858$ ;  $p<0,05$ ), VCA ( $t=6,002$ ;  $p<0,05$ ), BEP ( $t=12,964$ ;  $p=0,001$ ) e PSA ( $t=9,847$ ;  $p<0,01$ ). Está ainda próximo da significância no caso da técnica “análise de desvios” ( $t=4,837$ ;  $p<0,1$ ). Na Tabela 5.37, apresentada atrás, verifica-se que estas técnicas são mais utilizadas pelas unidades afiliadas a cadeias internacionais. Encontrando-se entre estas apenas duas técnicas contemporâneas (ABM e VCA), o resultado põe em causa a ideia de que as unidades pertencentes a cadeias internacionais tendem a utilizar técnicas mais avançadas. Não obstante, corrobora a constatação de Lima Santos *et al.* (2010) de que as unidades subsidiárias de empresas estrangeiras estão mais desenvolvidas no tocante à utilização de técnicas de CG.

No âmbito da análise bivariada testou-se, por fim, a *Hipótese 4.12: Existem diferenças entre utilizadores e não utilizadores do USALI quanto à percepção sobre as características do SCG*. Atrás (Tabela 5.38) verificou-se que a percepção dos respondentes em relação a determinadas características do SCG divergem das características usualmente associadas às técnicas, como é o caso da “comparabilidade”, associada ao USALI. Assim, fez-se uma comparação de médias através do teste *t de Student* (Apêndice 5.63), que revelou existirem diferenças significativas entre os dois grupos em relação à totalidade das características do SCG mas não quanto ao “desempenho global do sistema” ( $t=0,774$ ;  $p=0,437$ ). Os utilizadores do USALI atribuem a esta variável uma pontuação de 4 enquanto os não utilizadores atribuem, em média, uma pontuação de 3,74. Porém, quando se utiliza uma regressão logística binária para

discriminar entre utilizadores e não utilizadores do USALI (Apêndice 5.64), o modelo aceita como variáveis explicativas a “possibilidade de comparação com outros sistemas”, a “exatidão” e o “desempenho global do sistema”, não sendo a última, porém, significativa, embora contribua para aumentar o desempenho do modelo (o qual se fica pelos 81%, uma capacidade discriminatória mais de 30% acima do lançamento de “moeda ao ar”). Aceita-se pois a hipótese de que existem diferenças entre utilizadores e não utilizadores do USALI quanto à perceção sobre as características do SCG estando as diferenças resumidas nas duas variáveis acima.

### **5.3.2 Análise Multivariada**

Através da análise multivariada, testa-se agora a verosimilhança de algumas afirmações cujo conhecimento é importante para o desenvolvimento da gestão hoteleira na região. Deve ressaltar-se o facto da potência da amostra ser fraca em comparação com o número de graus de liberdade dos modelos usados.

*Começa-se com a Hipótese 4.13: As unidades que fazem mais uso da informação sobre custos e dos orçamentos para as diversas finalidades pertencem maioritariamente a cadeias, têm maior dimensão, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.*

Com o fim de testar esta hipótese, reuniram-se as dez variáveis respeitantes às finalidades da informação sobre custos com as oito variáveis que refletem as finalidades do uso dos orçamentos. Antes, realizou-se uma Análise Fatorial (Apêndice 5.65), que revelou que as duas famílias de variáveis partilham uma boa parte da sua variabilidade. De facto, cinco fatores explicam cerca de 74% da variabilidade total. Depois, com estas dezoito variáveis, a que chamaremos independentes, procedeu-se a uma “Análise de *clusters*” de tipo “K-means” onde se postulou a existência de dois *clusters*. Os *clusters* assim extraídos, 1 e 2, são constituídos por 23 e 39 unidades respetivamente, tendo-se verificado que cada um destes grupos corresponde a um nível bem definido nas finalidades da informação sobre custos e dos orçamentos. As unidades pertencentes ao *cluster* 2 caracterizam-se por fazer, em média, um uso mais elevado da informação sobre custos para todas as finalidades: “fixar preços de bens e serviços”, “análises de rendibilidades de clientes”, “decisões relativas a serviços”, “design de novos serviços”, “avaliação do desempenho”, “orçamentação”, “redução de custos”, “aceitação/rejeição de *packages*”, “*benchmarking*” e “estudos especiais sobre custos”. Estas

unidades fazem igualmente um uso mais elevado dos orçamentos para “avaliação do desempenho”, “planeamento a curto prazo”, “planeamento a longo prazo”, “definir objetivos e metas”, “motivar a gestão e o pessoal”, “auxiliar o controlo”, “comunicar planos” e “coordenar as atividades”.

Procurou-se em seguida explicar estes dois *clusters* a partir de variáveis características de cada unidade, como sejam a categoria, as variáveis da dimensão (número de quartos, número de camas, número de trabalhadores e volume de vendas), o tipo de gestão, o regime de exploração, a estratégia, a intensidade da concorrência, a adoção do USALI, e outras não usadas para definir os *Clusters*. Efetuou-se para o efeito uma regressão logística binária (Apêndice 5.66), tendo-se verificado que os dois referidos *clusters* são quase totalmente explicados por quatro variáveis: o tipo de gestão (cadeia hoteleira internacional, cadeia hoteleira nacional ou independente), a intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages*, a adoção do USALI e o volume de vendas. Todas elas são significativas sendo a mais significativa a utilização do USALI ( $p=0,001$ ). Estas variáveis são capazes de prever 85% da pertença a cada *cluster*, percentagem também estatisticamente significativa (no caso de duas categorias, o acaso conseguiria prever, em média, 50% das pertenças; seria esta a proporção esperada numa simples comparação de duas proporções onde um Qui-quadrado dará o nível de significância). Conclui-se pois pela não rejeição da hipótese: as unidades que fazem mais uso da informação sobre custos e dos orçamentos para as diversas finalidades, ou seja, as unidades agrupadas no *cluster* 2, pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI, enfrentam uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages* e maior dimensão (em termos de volumes de vendas) do que as unidades do *cluster* 1.

Na análise bivariada já se havia constatado existir uma relação significativa entre o “tipo de gestão” e o uso do orçamento para “avaliação do desempenho”, “planeamento a curto prazo”, “planeamento a longo prazo”, “motivar a gestão do pessoal”, “auxiliar o controlo” e “coordenar as atividades”. Também se havia verificado que a dimensão (medida através do volume de vendas) estava significativa e positivamente correlacionada com o uso de orçamentos para “avaliação do desempenho” e “comunicar planos”. Observou-se ainda a existência de uma correlação significativa e positiva entre a intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços e os diversos usos dos orçamentos, exceto para “planeamento a longo prazo” e “coordenar as atividades”.

Depois de se terem descrito exhaustivamente as práticas de orçamentação interessa perceber se existem diferenças entre as unidades hoteleiras do Algarve relativamente a essas práticas. A hipótese avançada (*Hipótese 4.14*) é: *As unidades hoteleiras que se caracterizam por utilizar mais os orçamentos a longo prazo, os orçamentos contínuos, os orçamentos flexíveis e os orçamentos de base zero, por iniciarem com maior antecedência a elaboração dos orçamentos, por reverem os orçamentos, por fazerem, em média, um uso mais elevado dos orçamentos para as diversas finalidades e por fazerem, em média, um uso mais elevado de praticamente todas as fontes de informação na elaboração dos orçamentos pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam uma maior concorrência.*

Reuniram-se as diversas variáveis relacionadas com a orçamentação, como sejam a “elaboração de orçamentos”, a “elaboração de orçamentos de longo prazo”, a “elaboração de orçamentos de base zero”, a “elaboração de orçamentos contínuos”, a “elaboração de orçamentos flexíveis”, a “abordagem utilizada na elaboração do orçamento”, a “antecedência com que se inicia o processo orçamental”, a “revisão do orçamento”, as “finalidades do uso de orçamentos”, a “informação utilizada nos orçamentos” e a “importância do indicador valores reais versus orçamentados”. Com estas variáveis “independentes”, procedeu-se então a uma “Análise de *clusters*” de tipo “*K-means*” onde se postulou a existência de dois *clusters*. Os dois *clusters* extraídos são constituídos por 25 e 37 unidades, respetivamente, evidenciado a existência de dois grupos bem diferenciados no que respeita às características do processo de orçamentação. O *cluster 2* é constituído pelas unidades que se caracterizam por utilizar mais os orçamentos a longo prazo, os orçamentos contínuos, os orçamentos flexíveis e os orçamentos de base zero, por iniciarem com maior antecedência a elaboração dos orçamentos, por reverem os orçamentos, por fazerem, em média, um uso mais elevado dos orçamentos para as diversas finalidades e por fazerem, em média, um uso mais elevado de praticamente todos os tipos de informação na elaboração dos orçamentos (valores reais do ano anterior, análises de mercado feitas internamente, indicadores económicos, estatísticas da indústria). Estas unidades caracterizam-se ainda por atribuir, em média, uma maior importância ao indicador “valores reais versus orçamentados”.

Procurou-se em seguida explicar estes dois *clusters* a partir de variáveis características de cada unidade, como sejam o tipo de gestão, a categoria, a tipologia (hotel, hotel-apartamento), a dimensão, o regime de exploração, a estratégia, a intensidade da concorrência, a adoção do USALI, e outras não usadas para definir os *clusters*. Uma vez que a regressão logística binária

não converge neste caso, foi usada uma outra metodologia mais robusta e independente das características dos dados. Esta metodologia dá pelo nome de “Perceção de Camadas Múltiplas” (Apêndice 5.67). Neste caso a arquitetura utilizada foi muito simples: oito neurónios na primeira camada, nenhuma camada escondida e um neurónio na camada final. Veja-se, portanto que, não existindo nenhuma camada escondida, esta metodologia é equivalente a uma simples regressão logística com oito variáveis independentes mas onde o algoritmo de otimização é mais robusto. Esta análise revela que a variável mais explicativa é a utilização do USALI, seguida da afiliação a cadeia hoteleira e, logo depois, da intensidade da concorrência na indústria no lançamento de novos serviços/packages. A categoria revela-se pouco explicativa e a dimensão não se revela significativa. O modelo acerta na classificação de 93% dos *clusters*, uma capacidade preditiva muito significativa. Conclui-se, portanto, que as unidades onde o processo de orçamentação é mais sofisticado (*cluster 2*) pertencem maioritariamente a cadeias hoteleiras, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam, em média, uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages. Estes resultados vêm corroborar a suspeita de Schmidgall e Ninemeier (1987) de que existem diferenças nas práticas de orçamentação das cadeias e dos hotéis independentes.

Uma outra questão fundamental a que esta investigação procura dar resposta é: Qual a importância atribuída pelas unidades hoteleiras a diversos indicadores de desempenho? Teste-se agora a seguinte hipótese (*Hipótese 4.15*): *As unidades que atribuem maior importância aos indicadores do desempenho são afiliadas a cadeias, pertencem à categoria de cinco estrelas e enfrentam uma maior concorrência.*

Reuniram-se as variáveis respeitantes aos diversos indicadores do desempenho e procedeu-se a uma “Análise de *clusters*” de tipo “K-means” onde se postulou a existência de dois *clusters*. Os dois *clusters* assim extraídos são constituídos por 40 e 23 unidades, respetivamente, evidenciado dois grupos bem diferenciados no que respeita à importância atribuída aos indicadores de desempenho. Constata-se que as unidades agrupadas no *cluster 2* atribuem, em média, uma maior importância aos diversos indicadores de desempenho do que as unidades agrupadas no *cluster 1*. Os indicadores onde se regista uma maior diferença na importância média atribuída pelas unidades são os indicadores “EBITDA”, “valores reais versus orçamentados”, “ROI”, “EVA”, “resultado residual”, “ARR”, “avaliações do cliente mistério”, “taxa de retenção de clientes”, “formação e desenvolvimento do pessoal”, “rotação do pessoal” e “índice de satisfação do pessoal”.

Procurou-se depois explicar estes dois *clusters* a partir de variáveis características de cada unidade (categoria, dimensão, tipo de gestão/afiliação a cadeia hoteleira, regime de exploração, *mix* de vendas, tipologia, intensidade da concorrência, e outras não usadas para definir os *clusters*). Efetuou-se uma regressão logística binária (Apêndice 5.68), tendo-se verificado que o que diferencia a importância atribuída aos indicadores do desempenho é a “intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages” e o “regime de exploração”. Destas, a mais significativa é a primeira variável. A variabilidade explicada pela regressão logística ronda os 48% e o poder preditivo da pertença ou não a cada um dos *clusters* é elevado: 85%. As unidades que atribuem uma maior importância aos diversos indicadores são, pois, as que enfrentam uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages; no que respeita ao regime exploração, ou têm contrato de arrendamento ou a exploração é feita pelo proprietário do imóvel. Conclui-se que nem o tipo de gestão/afiliação a cadeia hoteleira nem a categoria explicam a importância atribuída a estes indicadores, a não ser indiretamente, como potenciais explicadoras das variáveis “intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages” e “regime de exploração”. Anteriormente, verificou-se que as referidas variáveis (tipo de gestão/afiliação a cadeia hoteleira e categoria) influenciam significativamente algumas das variáveis associadas à “importância atribuída a diversos indicadores”. Se, neste caso, tais variáveis não explicam a divisão em dois *clusters* dos mesmos indicadores, isso pode dever-se ao facto das variáveis que a explicam já conterem informação relativa a essas variáveis ou então, que a divisão em causa em dois clusters deixou de ser sensível a tais variáveis.

Finalmente, uma outra questão fundamental a que esta investigação procura responder é a seguinte: existem diferenças entre as unidades hoteleiras do Algarve no tocante à utilização das técnicas de CG? A hipótese a testar é (*Hipótese 4.16*): *As unidades que fazem maior uso das técnicas de contabilidade de gestão são afiliadas a cadeias internacionais, possuem maior dimensão e enfrentam uma maior concorrência.*

Reuniram-se as diversas variáveis relacionadas com utilização das técnicas de CG tradicionais e contemporâneas, designadamente: orçamentos, orçamentos contínuos, orçamentos a longo prazo, orçamentos flexíveis, orçamentos de base zero, Análise SWOT, *Yield Management (YM)*, *Benchmarking*, Análise de desvios, Custeio Padrão, Análise de rentabilidade de clientes/segmentos de mercado (CPA), Análise custo-volume-resultado (CVR), Análise/Custeio da cadeia de valor (VCA), Custeio do ciclo de vida (LCC), Ponto Crítico das Vendas, Análise de Sensibilidade do Resultado, *Balanced scorecard* e USALI. As técnicas

ABC, Gestão Baseada nas Atividades (ABM), Custeio Alvo (TC), Custeio super variável e *Tableau de Bord* foram excluídas da presente análise por serem pouco utilizadas. Procedeu-se em seguida a uma “Análise de *Clusters*” de tipo “*K-means*” onde se postulou a existência de dois *Clusters*. Os dois *Clusters* extraídos são constituídos por 37 e 22 unidades, respetivamente, evidenciado a existência de dois grupos bem diferenciados no que respeita à utilização das técnicas de CG. Assim, no *cluster 2* estão representadas as unidades que fazem um maior uso das diversas técnicas de CG, com exceção dos orçamentos (estes são utilizados pela totalidade das unidades pertencentes a cada um dos *clusters*), e do USALI.

Procurou-se em seguida explicar estes dois *clusters* a partir de variáveis características de cada unidade, como sejam o tipo de gestão, a dimensão, a estratégia, a intensidade da concorrência, o *mix* de vendas, e outras não usadas para definir os *clusters*. Efetuou-se uma regressão logística binária (Apêndice 5.69), tendo-se verificado que o que diferencia o uso das técnicas de CG são duas das variáveis associadas à dimensão, designadamente o “número de quartos” e o “número de trabalhadores”, e a “intensidade da concorrência pelo preço”. O “tipo de gestão” é quase significativo ( $p < 0,1$ ) o que corrobora os resultados da análise bivariada. A variabilidade explicada pela regressão logística é de 36% e o poder preditivo da pertença ou não a cada um dos *clusters* é de 78%. Conclui-se, pois, pela não rejeição da hipótese (as unidades que utilizam mais as técnicas de CG, ou seja, as unidades agrupadas no *cluster 2*, possuem, em média, um maior número de quartos e de trabalhadores e enfrentam uma maior intensidade da concorrência pelo preço, quando comparadas com as unidades do *cluster 1*). Confirma-se que é neste *cluster* que estão presentes a maior parte das unidades afiliadas a cadeias internacionais. Estes resultados estão em linha com a constatação de Lima Santos *et al.* (2010) de que as unidades subsidiárias de empresas estrangeiras estão mais desenvolvidas no que concerne à utilização de técnicas de CG e que as unidades com maior dimensão utilizam mais as técnicas de CG.

## **Capítulo 6. CONCLUSÃO**

O capítulo sintetiza os principais resultados do estudo, apresenta os avanços obtidos com a investigação realizada e identifica os seus pontos fortes e limitações. Finaliza com a apresentação de sugestões para futuras investigações.

### **6.1 Principais conclusões**

O estudo contribui para o conhecimento e para a compreensão das práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Algarve. Teve como objetivos específicos caracterizar as práticas de contabilidade de gestão dessas unidades, analisar em que medida tais práticas influenciam a formulação e implementação de estratégias e ainda identificar fatores contingenciais que expliquem a utilização dessas práticas.

Em seguida apresentam-se as questões do estudo e resumem-se os respetivos resultados. Antes, descrevem-se alguns aspetos relacionados com a organização e o grau de informatização dos sistemas de contabilidade de gestão implementados nas unidades hoteleiras. Relativamente a esta matéria, a evidência recolhida mostrou que:

- A maioria das unidades (65,2%) tem a contabilidade centralizada, numa das unidades ou na sede do grupo, e em pouco mais de um quarto a contabilidade é executada na própria unidade. Em apenas cerca de 8% das unidades a contabilidade é efetuada fora da unidade, por gabinetes de contabilidade/consultoria.
- Existe uma relação significativa entre a localização do processamento dos dados da contabilidade e a categoria da unidade. Nas unidades hoteleiras de quatro estrelas predomina a centralização da contabilidade, enquanto nas unidades de cinco estrelas prevalece a execução da contabilidade na própria unidade. Também se verificou existir uma clara relação entre a localização do processamento dos dados da contabilidade e o regime de exploração. Nas unidades em que a exploração é própria e nas unidades que possuem contrato de arrendamento predomina a centralização da contabilidade. Nas unidades com contrato de exploração e com contrato de gestão, a contabilidade é predominantemente executada na própria unidade.
- A organização do SCG, em dois terços das unidades, esteve a cargo de recursos internos da empresa/grupo: o atual responsável pelo SCG ou outros recursos internos.

- Em relação ao modo de articulação da contabilidade de gestão (interna/analítica) com a contabilidade geral/financeira, observou-se a inexistência de modelos dualistas ou monistas puros. Os movimentos realizados nas classes 6 (custos) e 7 (proveitos) da contabilidade geral são igualmente feitos nas contas da contabilidade de gestão sem ser por partidas dobradas e sem recurso a contas refletidas. Apenas um terço das unidades utiliza a classe 9.
- A quase totalidade das unidades (98,5%) possui o mesmo suporte informático para a Contabilidade Geral/Financeira e para a Contabilidade de Gestão. Cerca de 90% utilizam igualmente folhas de cálculo. Estas são usadas para fins diversos como sejam elaborar demonstrações dos resultados analíticas (por departamento), orçamentos, *forecasts*, relatórios específicos, verbetes de lançamento, diversos cálculos e análises variadas.
- Quanto ao *software* utilizado na Contabilidade, cerca de 15% das unidades utilizam *software* próprio e quase 17% utiliza já sistemas integrados de gestão empresarial. Só cerca de 5% (duas unidades) utilizam um *software* de contabilidade específico para a hotelaria. Por conseguinte, conclui-se que, salvo raras exceções, as unidades não utilizam *softwares* de contabilidade sofisticados para produzir informação, para além do *software* normal de contabilidade.

As questões de estudo e os resultados obtidos foram os seguintes:

➤ Questão 1: Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?

- O USALI é adotado por 50% das unidades. Nenhuma unidade utiliza o plano Suíço (*Plan Comptable pour l'Hôtellerie et la Restauration Suisses*). A taxa de adoção do USALI neste estudo é idêntica à reportada noutros estudos realizados em Portugal (AHP, 2006; Lima Santos *et al.*, 2010) e em Espanha (Planas, 2004). É, porém, superior à da Grécia (Pavlatos e Paggios, 2007) e inferior à reportada por Kwansa e Schmidgall (1999) nos EUA, país de onde é originário o USALI.
- Por tipo de gestão, a taxa de utilização do USALI é de 66,7% nas unidades afiliadas a cadeias internacionais, de 44,4% nas unidades afiliadas a cadeias nacionais e de 52,4% nas unidades independentes. A taxa de utilização nas unidades afiliadas a cadeias internacionais contrasta com as reportadas nos estudos revistos no Capítulo 3, que concluem ser a taxa de

utilização neste tipo de unidades muito superior à das restantes. Recorde-se que no estudo de Planas (2004) esta taxa atinge os 100%.

- Quase todas as unidades (90,9%) em que a organização do SCG esteve a cargo de entidades externas utilizam o USALI. Tal proporção é de apenas 43% nas unidades em que a organização do SCG coube a recursos internos.
- Os principais motivos apresentados pelas unidades para não utilizarem o USALI são facto de não ser obrigatório (42,9%) e a satisfação com o sistema atual (25%).
- A decisão de adotar o USALI coube essencialmente à administração (45,5% das unidades) ou a esta conjuntamente com o diretor financeiro (24,2% das unidades).
- Quase 80% das unidades que utilizam o USALI indicaram que o adotam “na íntegra”. As restantes adotam-no “na maioria mas não em todos os aspetos”.
- Os respondentes concordam com a imputação dos gastos indiretos aos departamentos com as finalidades previstas no USALI, caso seja para avaliar a rendibilidade departamental e para decidir sobre aquisições ao exterior. Um quarto dos respondentes é indiferente à imputação dos custos com qualquer das finalidades indicadas no manual do USALI.
- Apesar da elevada taxa de utilização do USALI, quase 46% dos respondentes consideram que esta norma setorial é pouco ou nada importante para a gestão financeira da unidade comparativamente a outras ferramentas/normativos. O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas/outra legislação fiscal recebeu a pontuação mais elevada, logo seguido pelas normas nacionais e pelas normas internacionais de contabilidade.

➤ Questão 2: Quais as práticas de contabilidade e controlo de gestão das unidades hoteleiras?

Quanto às *práticas de contabilidade de custos*, a evidência recolhida mostrou que:

- As unidades hoteleiras acumulam custos por centros de responsabilidade (centros de resultados e centros de custos), que correspondem a departamentos ou funções do hotel. A gestão de custos não tem por base o quarto, a dormida, o cliente/segmento de mercado ou a atividade. Estes resultados vão ao encontro de literatura que refere que a análise de contabilidade de gestão nos hotéis focaliza-se em departamentos operacionais e não em

produtos ou clientes (Brignall *et al.* 1991; Makrigiannakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2007; Zounta e Bekiaris, 2009).

- A maioria (53%) das unidades tem segregados nos seus sistemas de informação entre cinco e dez centros de receitas/resultados e quase um quinto das unidades (sobretudo afiliadas a cadeias nacionais e internacionais) conta com mais de dezasseis centros. Os centros “Alojamento” e “Alimentação e Bebidas” estão presentes em todas as unidades. Quanto ao número de centros de custos, quase 70% das unidades tem entre cinco e dez. Apenas 6,1% tem entre 11 e 15 centros de custos, sendo estas unidades afiliadas a cadeias nacionais.
- Em regra, a informação sobre custos é fornecida aos diversos utentes (Administração, Diretor Financeiro, Diretor Geral e Diretores de departamento) mensalmente.
- A informação sobre custos é utilizada sobretudo para redução de custos e orçamentação. As finalidades para que a informação sobre custos é menos utilizada são: análises de rendibilidades de clientes, *benchmarking* e *design* de novos serviços. Esta informação é igualmente pouco utilizada para a fixação de preços de serviços, o que está em consonância com a constatação de que nas unidades da amostra o mercado é o principal fator na fixação de preços. Este resultado é consistente com os reportados na maioria dos estudos revistos no Capítulo 3, mas diverge dos reportados por Makrigiannakis e Soteriades (2007), na Grécia, onde os custos desempenham um importante papel na fixação dos preços.
- Os sistemas de informação assentam na distinção entre custos diretos (atribuídos aos departamentos) e indiretos (subtraídos ao resultado dos departamentos para chegar ao GOP. Este sistema de custeio (*direct costing*) é semelhante ao preconizado no USALI, assente nos princípios da contabilidade por responsabilidade e não na imputação dos gastos indiretos. Em cerca de 93% das unidades (e em todas as unidades afiliadas a cadeias), a estrutura organizacional da unidade coincide com os centros/departamentos em que está estruturada a contabilidade de gestão, de modo que o responsável do centro /departamento é plenamente identificável com os resultados económicos e pode ser responsabilizado por eles – outro dos princípios base do USALI e que justifica a utilização deste sistema de custeio.
- Os resultados relativos ao sistema de custeio estão em linha com os reportados em diversos estudos que apontam o *direct costing* (também designado por custeio marginal ou variável) como o sistema de custeio mais utilizado pelos hotéis. Porém, divergem dos

resultados reportados em estudos realizados na Grécia e no Brasil que reportam a utilização do custeio total.

- No tocante ao ABC, verificou-se que nenhuma unidade o utiliza. Os resultados estão em linha com os reportados em estudos que utilizam como método de investigação o estudo de caso, mas divergem dos reportados em estudos realizados recentemente na Grécia, que revelam taxas de utilização satisfatórias (na ordem dos 20%). Divergem igualmente dos resultados de Nunes (2009) e Lima Santos *et al.* (2010), que dão conta de alguma utilização do ABC no setor hoteleiro português. Esta é, pois, uma questão que merece investigação mais aprofundada. Embora os estudos de Nunes (2009) e de Lima Santos *et al.* (2010) recaiam ambos sobre empresas do setor hoteleiro, há que ter em conta que as amostras diferem (*e.g.* hotéis de diferente tipologia, categoria, tipo de gestão e localização) assim como os métodos de recolha de dados. Note-se ainda que Pavlatos e Paggios (2009b) referem que os seus resultados confirmam o crescente ritmo de adopção da técnica na Grécia, um fenómeno recente, já que uma década antes Chenhall e Smith (1998) haviam concluído que na Grécia não existia evidência de desenvolvimento de técnicas baseadas nas atividades. Porém, em Portugal a situação parece ser diferente, já que a taxa de utilização do ABC por parte das empresas portuguesas, de acordo com estudos revistos no Capítulo 3 é reduzida ou mesmo nula.
- Nas unidades da amostra, os gastos indiretos representam uma importante proporção dos custos indiretos (em média, cerca de 45% dos custos totais). Logo, estas unidades poderiam beneficiar com a implementação de um sistema de custeio baseado em atividades.
- A não utilização do ABC está em consonância com a não imputação de custos a clientes/segmentos de mercado já que tal imputação pressupõe a utilização daquela técnica.
- Os motivos relacionados com a não utilização do ABC não foram explorados. Porém, admite-se que, para além da elevada complexidade associada à sua implementação referida em diversos estudos e aos custos daí resultantes, a não utilização desta técnica poderá dever-se ao facto das unidades atribuírem aos departamentos operacionais (“Alojamento”, “Alimentação e Bebidas”, ...) apenas os gastos diretos. De facto, apenas 7,6% das unidades (nenhuma afiliada a cadeia internacional) imputam aos centros de resultados/departamentos operacionais os gastos indiretos (manutenção, energias, gastos financeiros, depreciações e amortizações, ...). Para o efeito recorrem bases de imputação pouco sofisticadas: receitas de cada departamento e taxas pré-determinadas.

Quanto às *práticas de orçamentação*, constatou-se que:

- A elaboração de previsões (*forecasts*) é prática corrente na indústria hoteleira. A quase totalidade das unidades elabora previsões de vendas e de resultados, sendo as unidades afiliadas a cadeias internacionais as que o fazem mais frequentemente.
- Somente quatro unidades (6,1%), todas independentes, não elaboram orçamentos. As 62 unidades elaboram, na sua totalidade, orçamentos operacionais anuais subdivididos em doze períodos mensais.
- Apenas 21% elaboram orçamentos a mais de um ano. Trata-se essencialmente de unidades afiliadas a cadeias internacionais e de categoria cinco estrelas. O horizonte temporal mais frequente é de cinco anos. Estes resultados corroboram os de diversos estudos sobre o sector hoteleiro revistos no Capítulo 3, em particular os realizados na Europa e na Escandinávia, que concluem que poucos hotéis elaboram este tipo de orçamentos.
- Os orçamentos contínuos (*rolling budgets*) não são muito utilizados pelas unidades, mas observou-se a existência de *rolling forecasts* em diversas unidades afiliadas a cadeias.
- A estrutura do orçamento é, regra geral, idêntica à da conta de exploração, para permitir posteriores comparações entre valores reais e orçamentados. Este contempla, na generalidade dos casos, as diversas receitas e gastos desdobrados por departamento.
- Os orçamentos são usados principalmente para avaliar o desempenho, definir objetivos e metas, auxiliar o controlo e auxiliar o planeamento a curto prazo. São pouco utilizados para auxiliar o planeamento a longo prazo, o que está em consonância com a reduzida taxa de elaboração de orçamentos a mais de um ano. Estes resultados corroboram os de Makrigiannakis e Soteriades (2007) e os de Pavlatos e Paggios (2009b), embora contrariem os de Jones (1998, 2006) quanto ao uso dos orçamentos como auxiliar de planeamento.
- Os orçamentos (anuais) têm por base essencialmente os valores reais do ano anterior, análises de mercado feitas internamente e indicadores económicos. Os valores orçamentados do ano anterior têm pouco uso para mais de metade das unidades.
- Como termo de comparação com os valores reais, as unidades utilizam essencialmente os valores reais do ano anterior e os valores do orçamento original. Os valores do orçamento revisto/*reforecasts* são um pouco menos utilizados. Como comparativo, os custos padrões são pouco utilizados, o que se justifica pela sua quase inexistência.

- A abordagem mais utilizada na elaboração dos orçamentos é a “*top-down*” ou descendente, sendo a incidência desta abordagem nas unidades independentes muito elevada. Nas unidades afiliadas a cadeias internacionais predomina a combinação das duas abordagens. Estes resultados estão em consonância com os reportados em estudos realizados no Reino Unido (Collier e Gregory, 1995b; Jones, 1998, 2006) e na Grécia (Makrigiannakis e Soteriades, 2007).
- Os diretores gerais e os diretores financeiros são os níveis hierárquicos com maior envolvimento no processo orçamental, sendo a participação dos directores de departamento/chefes de secção reduzida em quase metade das unidades, mas consistente com a constatação de que a abordagem mais utilizada é a “*top-down*”. Uma análise fatorial revelou que, quanto maior o número de trabalhadores, mais se envolvem os directores. Contrariamente, quanto mais os donos se envolvem, menos o faz o director geral, e vice-versa.
- Mais de 80% das unidades começam a elaborar os orçamentos com uma antecedência de um a três meses. As cadeias internacionais são as que iniciam o processo mais cedo, o que se justifica pelo tempo que é necessário para que o orçamento seja aprovado pelos serviços centrais. Este resultado é consistente com o de Planas (2004), que conclui que em Espanha são igualmente as cadeias hoteleiras que iniciam primeiro o processo.
- A orçamentação de base zero é pouco utilizada pelas unidades: cerca de três quartos nunca a utilizaram. As unidades afiliadas a cadeias internacionais são as que mais recorrem à técnica e as unidades independentes as que menos a utilizam. Os resultados relativos à utilização de orçamentos de base zero estão em linha com os reportados na generalidade dos estudos revistos no Capítulo 3, que revelam que esta técnica não é muito utilizada no sector hoteleiro. A exceção são os estudos realizados na Grécia.
- Os orçamentos flexíveis também são pouco utilizados: menos de 10% das unidades os utiliza. São também as unidades afiliadas a cadeias internacionais as que mais recorrem a esta ferramenta. A fraca utilização deste tipo de orçamentos no sector em questão é suportada pelos resultados de Collier e Gregory (1995b), Jones (1998, 2006) e Pavlatos e Paggios (2009b). Um quarto das unidades hoteleiras participantes no presente estudo apontaram a elevada proporção de custos fixos como motivo para a não elaboração de orçamentos flexíveis.

- Quase 60% das unidades que elaboram orçamentos procedem à sua revisão, sendo a proporção de unidades afiliadas a cadeias internacionais que o fazem mais elevada do que as restantes. Esta revisão é, em algumas unidades, feita através de *forecasts*, não sendo o orçamento original alterado. A maioria das unidades afiliadas a cadeias internacionais revê o orçamento mensalmente, enquanto a maior proporção das unidades afiliadas a cadeias nacionais o faz apenas “uma vez por ano”. Os resultados relativos à revisão do orçamento estão em consonância com a generalidade dos estudos revistos no Capítulo 3.
- Estes resultados corroboram diversos estudos que sugerem que os orçamentos são uma das técnicas mais utilizadas e uma das mais valiosas ferramentas de controlo na indústria hoteleira (Collier e Gregory, 1995b; Brown e Atkinson, 2001; Cruz, 2007; Makriggianakis e Soteriades, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009b; Lima Santos *et al.*, 2010).

No tocante às *práticas de medição/avaliação do desempenho*, verificou-se que:

- As unidades utilizam sobretudo indicadores financeiros, embora os indicadores não financeiros também sejam utilizados. Estes resultados corroboram os de Atkinson e Brown (2001), Mia e Patiar (2001), Haktanir e Harris (2005) e Pavlatos e Paggios (2009b), que revelam que apesar dos indicadores financeiros assumirem uma posição de destaque na medição do desempenho, os hotéis começam a usar indicadores não financeiros.
- Porém, apesar de utilizarem indicadores associados a várias perspetivas (clientes, processos internos e pessoal), apenas um número reduzido de unidades utiliza sistemas integrados de medição do desempenho. Oito unidades adotam o *Balanced scorecard* e três o *Tableau de Bord*. Todas elas são afiliadas a cadeias. Estes resultados corroboram os de estudos que apontam para uma baixa utilização do BSC no setor analisado (Atkinson e Brown, 2001; Evans, 2005; Jones, 2006; Cruz, 2007; Pavlatos e Paggios, 2009b).
- Os sistemas de recompensa existentes nas unidades baseiam-se essencialmente em indicadores financeiros, particularmente na comparação dos valores reais *versus* orçamentados. Nalgumas unidades os sistemas de recompensa estão associados aos indicadores do BSC.

Relativamente à *utilização de outras técnicas/ferramentas de contabilidade de gestão e de planeamento estratégico*, a evidência recolhida permite concluir que:

- As unidades hoteleiras analisadas utilizam sobretudo técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Estes resultados são idênticos aos de estudos realizados em Portugal sobre contabilidade de gestão, nomeadamente os de Ferreira (2002) e Gomes (2007), que apontam os “orçamentos” e a “análise de desvios” como sendo as técnicas tradicionais mais utilizadas. Constatou-se no presente estudo que as unidades utilizam pouco a “análise CVR” e as suas ferramentas (maior incidência nas unidades de cadeias internacionais), tal como concluem aqueles estudos. Os resultados estão igualmente em linha com os reportados em estudos recentes aplicados ao setor hoteleiro revistos no Capítulo 3. Porém, é de realçar que na Grécia se observaram taxas de adoção muito satisfatórias para certas técnicas de contabilidade de gestão recentemente desenvolvidas (*e.g.* ABC e CPA).
  - A técnica contemporânea mais utilizada é o “*benchmarking*”; ainda assim obteve uma pontuação abaixo do valor médio da escala. Este resultado vai ao encontro dos de outros estudos que mencionam ser esta técnica pouco utilizada (Phillips, 2000; Pavlatos e Paggios, 2009b; Lima Santos *et al.*, 2010). É de salientar que as técnicas “análise da cadeia de valor”, “custeio alvo”, “custeio do ciclo de vida” e “sistema de custeio super-variável” são desconhecidas pela grande maioria das unidades. Surpreendentemente, as técnicas de planeamento estratégico “*Yield Management*” e “Análise SWOT” não são muito utilizadas, contrariando os resultados de Phillips (2000).
- Questão 3 – Que perceção têm os responsáveis pela contabilidade de gestão das unidades hoteleiras das características da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão?

Os respondentes consideram muito satisfatório o desempenho do sistema de contabilidade de gestão, o que não surpreende, já que, na qualidade de produtores da informação, têm tendência para classificar o desempenho do SCG como muito bom. As características que mais apreciam são a precisão/exatidão da informação, a compreensibilidade da informação e a adequação da informação às necessidades dos decisores. As características

que menos satisfazem são a possibilidade de comparação com outros sistemas e a flexibilidade do sistema.

Os resultados sugerem, por um lado, que os preparadores estão convencidos que estão a produzir uma informação útil para a tomada de decisão. Por outro lado revelam que a percepção dos respondentes sobre as características do SCG contradiz as características geralmente associadas a determinadas técnicas.

- Questão 4 – Em que diferem as unidades hoteleiras quanto à utilização do USALI, quanto às práticas de contabilidade de custos, de orçamentação, de medição do desempenho e quanto ao uso das técnicas de contabilidade de gestão?

A simples comparação de grupos ou de variáveis (análise bivariada) sugere que:

- Não existem diferenças significativas entre utilização do USALI e o tipo de gestão. Estes resultados contrariam os de Pavlatos e Paggios (2007), na Grécia, e a literatura que sugere que este plano de contabilidade é utilizado sobretudo nos grandes grupos hoteleiros e nas cadeias internacionais. Admite-se, no entanto, que a razão para este resultado possa dever-se à proveniência (país de origem) das cadeias internacionais que compõem a amostra (e.g. alemã e espanhola).
- Também não existe relação entre a utilização do USALI e a dimensão da unidade, exceto no tocante ao número de trabalhadores. Existe porém relação entre a utilização do USALI e a categoria da unidade. Estando o número de trabalhadores igualmente relacionado com a categoria, admite-se que a utilização do USALI possa ser explicada por esta.
- A utilização do USALI também não está relacionada com a idade, função e habilitações académicas do respondente.
- No entanto, observou-se a existência de uma relação significativa entre a utilização do USALI e a entidade responsável pela organização do SCG. Quase todas as unidades em que a organização do SCG esteve a cargo de entidades externas (*i.e.* empresa de consultoria de gestão, empresa de informática) adotam o USALI.
- Existe relação entre o número de centros de receitas/resultados e o tipo de gestão mas não entre o número de centros de custos e o tipo de gestão. Observou-se ainda a existência de

uma correlação positiva entre o número de centros de receitas/resultados e a dimensão, o que indicia, tal como referem Makriagiannakis e Soteriades (2007:62), que “... a dimensão força o órgão de gestão a usar informação mais analítica de forma a controlar e gerir grandes hotéis” . No tocante ao número de centros de custos, está relacionado apenas com uma das variáveis da dimensão (número de trabalhadores).

- Existem diferenças quase significativas entre a distribuição dos custos do refeitório e o tipo de gestão. As unidades pertencentes a cadeias internacionais são as que menos repartem este tipo de custos.
- No tocante à distribuição pelos departamentos dos custos indiretos, apenas existem diferenças significativas entre a repartição dos gastos com energias e o tipo de gestão. As cadeias internacionais não repartem pelos departamentos quaisquer custos indiretos.
- Existe uma relação significativa entre a elaboração de orçamentos a longo prazo e a categoria, mas não entre aquela variável e o tipo de gestão.
- Quando a dimensão (medida pelo volume de vendas) aumenta, os hotéis usam mais os orçamentos para “comunicar planos” e “avaliar o desempenho”. Estes resultados corroboram parcialmente os de Sharma (2002).
- O tipo de gestão está relacionado com o uso do orçamento para seis de oito finalidades e a afiliação a cadeia hoteleira com todas as finalidades dos orçamentos. Estes resultados corroboram parcialmente os de Sharma (2002).
- As unidades que fazem maior uso dos orçamentos para “motivar a gestão e o pessoal” enfrentam uma maior intensidade da concorrência por pessoal qualificado. As unidades que fazem um maior uso dos orçamentos para todas as finalidades, exceto planeamento a longo prazo, enfrentam uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/packages. Estes resultados contrariam em parte os de Sharma (2002) que verificou que os orçamentos não são usados para avaliação do desempenho e controlo sob intensa competição.
- À medida que a dimensão (medida pelo número de trabalhadores) aumenta, maior é o envolvimento do diretor financeiro e dos diretores de departamento na elaboração do orçamento. Outras variáveis “proxies” da dimensão não revelam relações significativas com o envolvimento dos diretores na elaboração do orçamento.

- A utilização do BSC está relacionada com o tipo de gestão, com a categoria, com o regime de exploração e com a dimensão. Este sistema é mais utilizado nas cadeias hoteleiras internacionais, nas unidades de cinco estrelas, nas unidades que operam com contrato de gestão e nas unidades de maior dimensão.
- O tipo de gestão e a afiliação a cadeia hoteleira estão relacionados com a importância atribuída à maioria dos indicadores do desempenho. Constatou-se que as unidades pertencentes a cadeias hoteleiras valorizam mais a generalidade dos indicadores do que as unidades independentes.
- Não existem diferenças significativas entre a categoria e a importância atribuída à maioria dos indicadores de desempenho, exceto no que concerne aos indicadores “vendas”, “*cash flow*” e “avaliações do cliente mistério”. Logo a categoria não parece influenciar a importância atribuída aos indicadores do desempenho.
- Quanto maior a concorrência na indústria no lançamento de novos serviços/*packages*, maior a importância atribuída aos indicadores “REVPAR”, “valores reais *versus* orçamentados”, “ROI”, “EVA”, “receita média”, “ADR”, “avaliações do cliente mistério”, “taxa de retenção de clientes”, “número de novos produtos/serviços” e “formação e desenvolvimento do pessoal”. Quanto maior a concorrência por pessoal qualificado, maior a importância atribuída aos indicadores “EVA”, “resultado residual”, “ADR”, “avaliações do cliente mistério”, “taxa de retenção de clientes”, “formação e desenvolvimento do pessoal” e “rotação do pessoal”; quanto maior a concorrência pelo preço, maior a importância atribuída aos indicadores “vendas”, “ROI”, “EVA” e “resultado residual”.
- Existe relação entre a “utilização de outras técnicas/ferramentas” e o “tipo de gestão”, em particular das seguintes técnicas: YM, ABM, VCA, BEP e PSA. Estes resultados vêm confirmar que as cadeias internacionais estão mais desenvolvidas no tocante à utilização de técnicas de contabilidade de gestão, como constataram Lima Santos *et al.* (2010), mas não necessariamente no que concerne à utilização de técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas, já que estas também têm reduzida aplicação neste tipo de unidades.
- Existem diferenças estatisticamente significativas entre a perceção dos responsáveis pela contabilidade de gestão “utilizadores” e “não utilizadores” do USALI, no tocante à “possibilidade de comparação com outros sistemas” e à “exatidão da informação”.

A análise multivariada, por seu turno, mostra que:

- As unidades que fazem mais uso da informação sobre custos e dos orçamentos para as diversas finalidades pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI, enfrentam uma maior concorrência no lançamento de novos serviços/*packages* e têm maior dimensão. Estes resultados vêm confirmar os resultados da análise bivariada no que concerne à relação entre as variáveis associadas aos “usos dos orçamentos” e as variáveis “tipo de gestão”, “dimensão” e “intensidade da concorrência na indústria”.
- As unidades que se caracterizam por utilizar mais os orçamentos a longo prazo, os orçamentos contínuos, os orçamentos flexíveis e os orçamentos de base zero, por iniciarem com maior antecedência a elaboração dos orçamentos, por reverem os orçamentos, por fazerem, em média, um uso mais elevado dos orçamentos para as diversas finalidades e por fazerem, em média, um uso mais elevado de praticamente todos os tipos de informação na elaboração dos orçamentos, pertencem maioritariamente a cadeias, utilizam em maior proporção o USALI e enfrentam, em média, uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages*.
- As unidades que atribuem maior importância aos diversos indicadores do desempenho enfrentam uma maior intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages* e, no que respeita ao regime exploração, ou têm contrato de arrendamento ou a exploração é feita pelo proprietário do imóvel. Os resultados desta análise revelam que são as variáveis “intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/*packages*” e “regime de exploração” que explicam a importância atribuída a este tipo de indicadores e não o “tipo de gestão”, a “afiliação a cadeia hoteleira” e a “categoria”, como se havia constatado na análise bivariada. Não é, assim, possível confirmar a sugestão de Evans (2005) de que o nível de atividade da medição do desempenho está relacionado com a dimensão e com a afiliação a cadeia.
- O que diferencia o uso das técnicas de contabilidade de gestão (orçamentos contínuos, orçamentos a longo prazo, orçamentos flexíveis, orçamentos de base zero, análise SWOT, *yield management* (YM), *benchmarking*, análise de desvios, custeio padrão, análise de rentabilidade de clientes/segmentos de mercado (CPA), análise custo-volume-resultado (CVR), análise/custeio da cadeia de valor (VCA), custeio do ciclo de vida (LCC), ponto crítico das vendas, análise de sensibilidade do resultado e *Balanced scorecard*) nas unidades hoteleiras é a “dimensão” (medida pelo número de quartos e pelo número de

trabalhadores) e a “intensidade da concorrência pelo preço”, sendo o “tipo de gestão” quase significativo. Estes resultados vêm corroborar os resultados da análise bivariada no tocante à relação entre o “tipo de gestão” e a “utilização de técnicas de contabilidade de gestão” e confirmar os resultados de Lima Santos *et al.* (2010) que identificam estas variáveis como determinantes da utilização de técnicas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras.

- Questão 5 – Em que medida a contabilidade de gestão praticada nas unidades hoteleiras está a ser usada como um instrumento de apoio à formulação e implementação de estratégias?

O estudo revela um fraco uso dos orçamentos para planeamento a longo prazo, do ABC, do BSC (ou de outros sistemas integrados de medição do desempenho), bem como de outras técnicas usualmente agrupadas sob a designação de “contabilidade de gestão estratégica” (SMA), como sejam a análise da cadeia de valor, o *benchmarking*, a análise de rendibilidade de clientes, o custeio do ciclo de vida, o custeio alvo e a monitorização da posição competitiva. Mostra ainda um reduzido uso de técnicas de planeamento estratégico como o YM e a Análise SWOT. Percebe-se que a contabilidade de gestão concentra a sua atenção na geração de informações respeitantes às operações internas das unidades, tendo por base o confronto das receitas e dos custos dos departamentos. A contabilidade de gestão não fornece informações de relevância estratégica, como custos de clientes, de fornecedores e de competidores, indispensáveis à obtenção de vantagens competitivas. Assim sendo, existem indícios claros de que as decisões estratégicas não estão a recorrer à informação contabilística senão marginalmente. Veja-se o caso do BSC, que é perspectivado como uma mera coleção de indicadores, e não como um instrumento de implementação da estratégia; e o caso do ABC, da análise de rendibilidade de clientes e da maioria das técnicas de contabilidade de gestão estratégica, praticamente desconhecidas. Note-se como a maioria das unidades não faz sequer análises SWOT, um dos pilares para o desenvolvimento e execução da estratégia. Hotéis que não analisam os seus pontos fortes e fracos, nem detetam as ameaças e as oportunidades na envolvente dificilmente podem ser descritos como possuindo uma estratégia.

Por fim, é de especular se a dificuldade de alguns respondentes em identificar a estratégia seguida pela unidade, ou a indicação de estratégias combinadas, não serão também um indício de ausência de estratégia.

## 6.2. Contributos da Investigação

Este estudo contribui para o conhecimento aprofundado das práticas de custeio e controlo de gestão utilizadas no setor hoteleiro do Algarve e também para algum conhecimento sobre práticas de contabilidade de gestão em Portugal. Embora a reduzida dimensão do universo possa ser apontada como uma limitação, como se refere no ponto seguinte, o estudo permite identificar, mesmo num pequeno subconjunto de empresas, a dimensão, o tipo de gestão/afiliação a cadeia hoteleira, a intensidade da concorrência, a categoria, o regime de exploração e a utilização do USALI, como variáveis contingenciais aos SCG hoteleiros.

Embora sejam estas as aporções mais importantes do estudo, não devem desprezar-se outras contribuições, nomeadamente a coleção de comentários feitos por profissionais experientes e que denotam consciência dos problemas e das suas raízes - ou falta dela.

O estudo também sugere o fraco suporte que as decisões estratégicas vão buscar à informação contabilística e o quase inexistente uso de ferramentas ou metodologias dirigidas à formulação e implementação de estratégias como sejam os orçamentos a longo prazo, o ABC e o BSC. O estudo, a este respeito, sugere que o simples uso de inquéritos pode conduzir a resultados enganadores. É também possível que o facto da hotelaria ser, num significativo de unidades no Algarve, um pretexto para investir em imobiliário<sup>119</sup>, também contribua para esse fraco suporte e para a desvalorização do custeio e de outras atividades de gestão.

O estudo proporciona assim informação valiosa para as entidades representativas do setor, como a Associação da Hotelaria de Portugal (AHP) ou a Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve (AHETA), e para outras entidades com capacidade de decisão a nível regional, como a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento da Região do Algarve (CCDRA). Tais entidades têm capacidade para influenciar a definição da estratégia de longo prazo das unidades. Deste repositório de pontos fortes e fracos que é o presente trabalho pode extrair-se um conjunto de valiosas sugestões que poderão ser úteis para futuras recomendações e um ponto de partida para uma colaboração conjunta. É ainda importante porque apresenta a situação do Algarve face a outros destinos turísticos, podendo também ser útil na definição da estratégia de desenvolvimento da região.

Deste estudo sai ainda uma forte recomendação para as entidades que ministram formação na área da hotelaria e da contabilidade (como a OTOC) sobre a necessidade de dotar os diretores e os responsáveis departamentais com ferramentas/técnicas de contabilidade de gestão e de

---

<sup>119</sup> No decurso das entrevistas realizadas nas unidades constatou-se que algumas unidades pertencem a grupos cuja principal actividade é a construção civil e que diversificaram para a hotelaria.

gestão inovadoras, como sejam o USALI, o ABC, o BSC e outras, que os habilitem a responder de forma mais eficaz aos desafios impostos pela crescente competitividade entre destinos turísticos.

Finalmente, o estudo sugere a necessidade de ter periodicamente este tipo de resultados para o setor hoteleiro, com atualizações sucessivas, que irão permitir ter uma panorâmica do setor e da sua evolução.

### **6.3. Pontos Fortes e Limitações**

O estudo apresenta como um dos principais pontos fortes o método de recolha de dados – presencial – que contribuiu para minorar as desvantagens geralmente atribuídas aos questionários, nomeadamente: reduzida taxa de resposta, grande número de questões sem resposta e probabilidade dos respondentes interpretarem incorretamente as questões. Embora a este método de recolha de informação esteja geralmente associada a possibilidade de influenciar as respostas, considera-se que a fiabilidade alcançada nas respostas ultrapassou esse inconveniente.

Outro ponto forte é tratar-se de uma investigação detalhada, abrangendo um leque significativo de aspetos e dimensões relacionadas com as práticas de contabilidade de gestão – contabilidade de custos, orçamentação, medição do desempenho e outras técnicas de contabilidade de gestão - o que permitiu adquirir um conhecimento profundo das diversas questões. Sendo um dos primeiros trabalhos do género realizados em Portugal, e o primeiro especificamente sobre o Algarve, levanta diversas questões que poderão ser exploradas em investigações futuras.

Finalmente, um terceiro ponto forte do estudo é o ter identificado as mais importantes variáveis contingenciais aos SCG dos hotéis. Como referido, é a partir desta base que se pode progredir.

Uma das limitações que pode ser apontada ao estudo relaciona-se com o facto da escolha do universo não ter sido aleatória, consistindo em hotéis e hotéis apartamentos de quatro e cinco estrelas, embora de dimensão variada. De fora ficaram os hotéis de categoria duas e três estrelas e de tipologia pousadas. A opção pela não inclusão de estabelecimentos de categoria inferior, já justificada, veio a revelar-se adequada aquando da recolha de dados, tendo tal facto sido confirmado até mesmo em unidades de quatro estelas, sobretudo independentes.

Como limitação, reconhece-se também o facto da dimensão da amostra ser reduzida, o que decorre da também reduzida dimensão do universo. Tal facto condicionou a potência dos dados para efeitos de inferência ou previsão.

Uma outra limitação refere-se ao facto de não ter sido possível apurar relações entre as características da unidade hoteleira e da sua evolvente e a utilização de técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas como o ABC, como se havia inicialmente idealizado. As unidades hoteleiras não fazem uso de tais técnicas.

Também não foi possível apurar a percepção dos utentes da informação contabilística sobre a utilidade da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão para a tomada de decisão. Existia a consciência da existência de dificuldades associadas ao processo de recolha de dados na hotelaria portuguesa pelo facto dos dirigentes não estarem sensibilizados para as vantagens da realização de estudos científicos na área da hotelaria e por existir ainda alguma relutância no que concerne à disponibilização de dados, por vezes considerados confidenciais. Embora se reconheça que a análise de um único ponto de vista possa provocar enviesamentos, optou-se por contactar apenas um indivíduo dentro da organização pois, inquirir outro(s) indivíduo(s) na mesma organização, além de tornar o processo mais demorado, poderia aumentar o risco de não cooperação da unidade.

#### **6.4. Sugestões para Investigação Futura**

Poder-se-ia alargar o estudo a outro universo, uma vez que os escassos estudos realizados até ao momento em Portugal Continental apresentam resultados contraditórios, sobretudo no que concerne ao uso de técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas como o ABC, o BSC e outras técnicas de contabilidade de gestão estratégica. Seria importante verificar se tais resultados se devem à diversidade das empresas que integram a amostra ou se resultam do meio de recolha do questionário. Seria ainda útil confirmar se existem diferenças nos SCG das unidades hoteleiras que possam ser explicadas pelas mesmas variáveis contingenciais que foram identificadas neste estudo ou em estudos semelhantes realizados noutros países (*e.g.* Pavlatos e Paggios, 2009b).

Poder-se-ão ainda identificar outros fatores contingenciais específicos da indústria hoteleira ou, em particular, da indústria hoteleira algarvia. Por exemplo, seria interessante verificar se existem diferenças significativas quanto às práticas de contabilidade de gestão entre os hotéis que têm como principal canal de distribuição os operadores turísticos e aqueles que

distribuem a sua capacidade através de outro canal, como sugerem Makrigiannakis e Soteriades (2007). Também seria interessante verificar se existem diferenças nas práticas dos hotéis pertencentes a grupos cujo principal negócio é a construção civil e dos que se dedicam unicamente à exploração hoteleira. Os efeitos da sazonalidade podiam ser igualmente explorados, assim como outros fatores, nomeadamente culturais, sociais, tecnológicos ou políticos.

Poder-se-ia ainda investigar por que motivo as unidades hoteleiras não utilizam as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão apesar dos proclamados benefícios apontados na literatura. Nestas circunstâncias, o estudo de caso podia ser apropriado. Nas unidades em que se observou a utilização de tais técnicas poderia ser conduzida investigação com o objetivo de verificar como as novas técnicas são usadas para a tomada de decisão, os benefícios que as empresas derivam da sua utilização e os problemas associados à sua implementação.

Uma outra matéria a investigar seria o processo de fixação de preços no setor hoteleiro, com especial ênfase no papel da informação sobre custos na fixação dos preços. Neste âmbito o método do estudo de caso podia igualmente ser adequado.

Finalmente, seria útil inquirir os utentes da informação contabilística, como é o caso dos diretores gerais e dos diretores de departamento, em especial os diretores do departamento de marketing que trabalham com os segmentos de mercado, para aferir se veem utilidade na informação produzida pelos SCG, *i.e.*, se a informação é apropriada, tempestiva, disponibilizada com a frequência desejada, no formato/apresentação desejados, etc. O intuito seria verificar se produtores e utilizadores da informação contabilística não estão de “costas voltadas”. Recorde-se que alguns estudos (Downie, 1995, 1997; Karadag e Kim, 2006) enfatizam a insatisfação dos profissionais de marketing com a informação financeira gerada pelos sistemas contabilísticos hoteleiros, revelando que estes apreciariam mudanças na forma como esta é relatada.

\*\*\*\*\*

A conclusão geral desta investigação é que as unidades hoteleiras do Algarve não estão a tirar partido das potencialidades da contabilidade de gestão. A utilização de técnicas de contabilidade de gestão cinge-se praticamente aos orçamentos, para avaliação do desempenho, controlo e planeamento a curto prazo. É reduzida ou nula a adoção de técnicas contemporâneas, como o custeio baseado nas atividades, o *balanced scorecard* e a análise de

rendibilidade de clientes. O uso da informação sobre custos tem como principais finalidades a redução de custos, a orçamentação e a avaliação do desempenho. O planeamento e o controlo dos custos é feito via centros de responsabilidade (departamentos), sendo-lhes apenas atribuídos custos diretos. Não se observou a existência de objetos de custos característicos dos novos modelos de contabilidade de gestão, tais como clientes, segmentos de mercado ou canais de distribuição. A informação para apoiar decisões orientadas para o futuro e para suportar as implicações da tomada de decisão nos resultados peca pela ausência. A contabilidade de gestão não fornece informação de relevância estratégica, indispensável à obtenção de vantagens competitivas. No geral, os sistemas implementados nas unidades são consentâneos com o que é apresentado na literatura científica. Todavia, alguns resultados relacionados com a utilização de técnicas contemporâneas diferem dos reportados em estudos sobre o setor hoteleiro português justificando-se portanto mais investigação.

## ANEXO A – DOCUMENTO ENTREGUE NAS UNIDADES

Ana Rita Faria  
Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo  
Universidade do Algarve  
Telemóvel: 968406577  
Email: arfaria@ualg.pt

Portimão, ...

Exmo. Sr. ...  
Director Financeiro  
Hotel ...  
Morada

Dirijo-me a V. Exa. porque me encontro actualmente a realizar o Doutoramento em Ciências Económicas e Empresariais, na especialidade de Gestão, na Faculdade de Economia da Universidade do Algarve, sob a temática “*Sistemas de Contabilidade de Gestão no Sector Hoteleiro do Algarve*”, com orientação dos Professores Duarte Trigueiros e Leonor Fernandes Ferreira. Trata-se de um estudo inédito, que visa colmatar lacunas existentes na área da investigação em Contabilidade de Gestão (Analítica) em Portugal.

Pretende-se com este trabalho caracterizar as práticas de contabilidade de gestão e controlo dos hotéis a operar no Algarve e verificar se a indústria hoteleira está a tirar “o melhor partido” das técnicas existentes, identificando simultaneamente áreas em que a teoria careça de adequação à indústria específica.

Para atingir os objectivos propostos é indispensável obter informação que ainda não se encontra disponível, tendo-se optado pela elaboração deste questionário, cujo preenchimento será determinante para a viabilização do estudo em curso. O questionário divide-se em três secções: informações sobre o respondente, informações sobre a unidade hoteleira e informações sobre o desenho e uso de sistemas de contabilidade de gestão (interna/analítica), nomeadamente sistemas uniformes de contabilidade adoptados, contabilidade de custos, previsão e orçamentação, medição/avaliação do desempenho e outras técnicas.

Sublinha-se que será garantida a total confidencialidade dos dados, os quais serão exclusivamente tratados de forma agregada, sem nunca identificar a unidade hoteleira.

Terei todo o gosto em enviar-lhe um relatório com as principais conclusões do estudo, caso seja do interesse de V. Exa.

Agradeço desde já a colaboração no preenchimento do questionário, do qual dependerá, em parte, a possibilidade de conclusão do estudo.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Rita Faria

## ANEXO B - QUESTIONÁRIO

### INQUÉRITO À APLICABILIDADE E UTILIDADE DOS SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NOS HOTÉIS

#### 1. INFORMAÇÕES SOBRE A UNIDADE HOTELEIRA

- 1.1. Nome do hotel \_\_\_\_\_
- 1.2. Ano de abertura \_\_\_\_\_
- 1.3. Regime de exploração  Própria (proprietário)  Contrato de arrendamento  Contrato de gestão  Contrato de franquia
- 1.4. Gestão  Independente  Cadeia hoteleira nacional  Cadeia hoteleira internacional  Outro
- 1.5. Número de quartos \_\_\_\_\_ quartos
- 1.6. Número de camas \_\_\_\_\_ camas
- 1.7. Número de trabalhadores (média ano 2008) \_\_\_\_\_
- 1.8. Volume de vendas (2008)  Até 250 mil  250 mil -500 mil  500 mil-1 milhão  
(em euros)  1-2,5 milhões  2,5-5 milhões  5-10 milhões  acima de 10 milhões

#### 1.9. Mix de receitas

- Alojamento \_\_\_\_\_ %
- Alimentação e bebidas \_\_\_\_\_ %
- Outras \_\_\_\_\_ %
- Total 100 %

#### 1.10. Estrutura de custos

- |                | Custos indirectos (em % custos totais) | Custos fixos (em % custos totais) |
|----------------|--|-----------------------------------|
| a. Até 35%     | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| b. 35%-45%     | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| c. 45%-55%     | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| d. 55%-65%     | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| e. 65% a 75%   | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| f. Mais de 75% | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |
| g. Não sabe    | <input type="checkbox"/>               | <input type="checkbox"/>          |

1.11. Considere a entidade que detém o controlo efectivo do seu hotel (i.e. o direito de nomear gestores para posições chave no seio da equipa de gestão). Qual o grau de influência desta entidade na adopção, implementação e uso de técnicas de Contabilidade de Gestão?

Nenhuma ou reduzida	Muita influência
1    2    3	4    5

1.12. Qual o tipo de estratégia seguido pelo hotel?

- |   |  |
|---|--|
| a. Liderança de custos <input type="checkbox"/>       | c. Focalização num nicho de mercado <input type="checkbox"/> |
| b. Diferenciação de serviços <input type="checkbox"/> | d. Combinação de estratégias <input type="checkbox"/>        |

1.13. Em que medida os preços praticados são fixados pelo hotel ou pelo mercado?

Fixados pela empresa	Fixados pelo mercado
1    2    3	4    5

1.14. Como classifica a intensidade da concorrência na indústria em cada um dos seguintes itens?

- |  | Negligenciável |   |   | Extremamente<br>intensa |
|--|----------------|---|---|-------------------------|
| a. Concorrência pelo preço                               | 1              | 2 | 3 | 4    5                  |
| b. Concorrência por pessoal qualificado                  | 1              | 2 | 3 | 4    5                  |
| c. Concorrência no lançamento de novos serviços/packages | 1              | 2 | 3 | 4    5                  |

## 2. DESENHO E USO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO (INTERNA/ANALÍTICA)

### 2.1. ORGANIZAÇÃO E INFORMATIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO (INTERNA/ANALÍTICA)

2.1.1. Quem organizou o actual sistema de Contabilidade de Gestão?

- a. Empresa de consultoria de gestão
- b. Empresa de informática
- c. O actual responsável pelo sistema
- d. Outros recursos internos do hotel/grupo
- e. Outro (*por favor especifique*) \_\_\_\_\_

2.1.2. Como se articula a Contabilidade de Gestão (Interna/Analítica) com a Contabilidade Geral/Financeira?

- a. Um só sistema de contas (a Contabilidade de Gestão encontra-se integrada na Contabilidade Geral/Financeira)
- b. Sistemas de contas distintos (contabilidades separadas) com existência de contas reflectidas na Contabilid. Gestão
- c. Contabilidades separadas. A Contabilidade de Gestão não se processa por partidas dobradas, mas através de mapas e registos
- d. Paralelamente aos movimentos na Contabilidade Geral, movimentam-se contas de centros de custos na Contabilidade de Gestão sem ser por partidas dobradas e sem utilizar contas reflectidas

2.1.3. Qual o suporte informático utilizado na Contabilidade de Gestão?

- a. Sistema informático único para a Contabilidade Geral/Financeira e para a Contabilidade de Gestão
- b. Contabilidade de Gestão feita através de folhas de cálculo
- c. Sistema informático único para a Contabilidade Geral/Financeira e para a Contabilidade de Gestão e folhas de cálculo

2.1.4. Qual o software utilizado na Contabilidade de Gestão (Analítica/Interna)?

- Nenhum    Sage    Primavera    Oracle    Epicor  
 Navision    QueryPro    Sun    SAP    Software próprio    Outro (*p.f. especifique*) \_\_\_\_\_

### 2.2. SISTEMAS UNIFORMES DE CONTABILIDADE

2.2.1. O hotel utiliza o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI)?

- a. Sim
- b. Não
- c. Tenciona utilizar no futuro
- d. Nunca ouviu falar
- e. Não sabe

→ Por favor, passe para a questão 2.2.3.

2.2.2. Porque motivo o hotel não utiliza o USALI?

- a. Não é obrigatório
- b. Satisfação com o sistema actual
- c. Inexistência de pessoal qualificado (conhecimento/experiência insuficiente)
- d. Outro (*por favor especifique*) \_\_\_\_\_

*Por favor, passe para a questão 2.2.7.*

2.2.3. Quem tomou a decisão de adoptar o USALI?

- a. Administração
- b. Director financeiro/*controller*/TOC
- c. Director geral
- d. Proprietário/sócios/accionistas
- e. Empresa de gestão

2.2.4. Em que medida o hotel adoptou o USALI?

a. Na íntegra


b. Na maioria mas não em todos os aspectos (*por favor especifique*) \_\_\_\_\_

---



---

2.2.5. Concorda com a imputação dos custos indirectos (Gerais e Administrativos, Marketing, Manutenção e Energias, *fixed charges*) aos departamentos operacionais (e.g. Quartos, Alimentação e Bebidas, ...) com as seguintes finalidades?

	Discordo totalmente			Concordo totalmente	
a. Avaliar a rentabilidade departamental	1	2	3	4	5
b. Fixar preços de bens e serviços	1	2	3	4	5
c. Decidir sobre aquisições ao exterior ( <i>outsourcing</i> )	1	2	3	4	5
d. Incentivar o controlo dos custos dos departamentos auxiliares	1	2	3	4	5

2.2.6. Qual a importância de cada uma das seguintes ferramentas/normativos para a gestão financeira do hotel?

	Nada importante			Muito importante	
a. Plano de Contabilidade específico para a hotelaria	1	2	3	4	5
b. Normas nacionais de contabilidade	1	2	3	4	5
c. Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS's)	1	2	3	4	5
c. Código IRC e outra legislação fiscal	1	2	3	4	5

### 2.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.3.1. O hotel acumula custos por: (assinale com X as opções aplicáveis)

a. Centros de resultados

b. Centros de custos

c. Quarto

d. Outro(s) (*por favor especifique*) \_\_\_\_\_

2.3.2. Qual o número de centros de receitas/resultados e de centros de custos definidos?

	centros de receitas/resultados	centros de custos
a. 1-4	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. 5-10	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. 11-15	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Mais de 16	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.3.3. A estrutura organizacional do hotel coincide com os centros/departamentos em que está estruturada a contabilidade de gestão, de modo a que seja plenamente identificável o responsável do centro/departamento com os resultados económicos?

a. Sim  b. Não

2.3.4. Com que periodicidade é fornecida informação sobre custos aos seguintes responsáveis?

	Nunca	Diária	Sema- nal	Mensal	Trimes- tral	Semes- tral	Anual	Sem periodicidade fixa
a. Directores de topo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Director financeiro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Directores gerais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Directores de departamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Chefes de secção (Recepção, Bar, Restaurante, ...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.3.5. Em que medida a informação sobre custos é utilizada com as seguintes finalidades?

	Nenhum ou reduzido uso		Uso elevado		
	1	2	3	4	5
a. Fixação de preços de serviços	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Análises de rentabilidade de clientes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Decisões relativas a serviços	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Design de novos serviços	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Avaliação do desempenho	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Orçamentação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g. Redução de custos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h. Aceitação/rejeição de pacotes vendas de tour operadores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i. <i>Benchmarking</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
j. Estudos especiais sobre custos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.3.6. Como caracteriza o sistema de custeio utilizado pelo hotel?

a. Custeio directo ( <i>direct costing</i> )	<input type="checkbox"/>
b. Custeio variável	<input type="checkbox"/>
c. Custeio total/de absorção	<input type="checkbox"/>

2.3.7. Quais dos seguintes custos o hotel distribui pelos centros de receitas/resultados (i.e. departamentos que prestam serviços aos clientes)?

a. Lavandaria	<input type="checkbox"/>	d. Administrativos e Gerais	<input type="checkbox"/>	g. Energias ( <i>utilities</i> )	<input type="checkbox"/>
b. Refeitório do pessoal	<input type="checkbox"/>	e. Marketing/Comerciais	<input type="checkbox"/>	h. Rendas, Seguros, Impostos s/propriedade	<input type="checkbox"/>
c. Outros benefícios e enc. pessoal	<input type="checkbox"/>	f. Manutenção e reparação	<input type="checkbox"/>	i. Encargos financeiros, depreciações, amortizações	<input type="checkbox"/>

2.3.8. Qual(is) a(s) base(s) de imputação utilizada(s) para a repartição dos custos indirectos?

a. Receitas/Vendas	<input type="checkbox"/>
b. Custo/número de horas de mão-de-obra directa	<input type="checkbox"/>
c. Percentagem dos custos directos	<input type="checkbox"/>
d. M <sup>2</sup> ocupados por cada centro	<input type="checkbox"/>
e. Outras ( <i>por favor especifique</i> )	<input type="checkbox"/>

2.3.9. O hotel usa o Custeio Baseado nas Actividades (CBA) (*Activity Based Costing-ABC*)?

a. Sim	<input type="checkbox"/>	} Passe p.f. para a questão 2.4.
b. Não	<input type="checkbox"/>	
c. Tenciona usar no futuro	<input type="checkbox"/>	
d. Nunca ouviu falar	<input type="checkbox"/>	

## 2.4. ORÇAMENTAÇÃO

2.4.1. Com que periodicidade o hotel elabora previsões:

	Nunca	Diária	Sema- nal	Mensal	Trimes- tral	Semes- tral	Anual	Sem periodicidade fixa
a. Das vendas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Dos resultados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.4.2. O hotel elabora orçamentos?

a. Sim       b. Não  → Passe p.f. para a questão 2.5.

2.4.3. No hotel, o processo orçamental abrange:

	Sim	Não	
a. O orçamento anual	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	c. Outro (p. f. especifique) _____
b. O orçamento a longo prazo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

2.4.4. Em que sub-períodos se desdobra o orçamento anual?

a. Doze meses	<input type="checkbox"/>
b. Quatro trimestres	<input type="checkbox"/>
c. Treze sub-períodos de quatro semanas	<input type="checkbox"/>
d. Outro (por favor especifique) _____	<input type="checkbox"/>

2.4.5. Qual o horizonte temporal do orçamento a longo prazo?

a. Três anos       b. Cinco anos       d. Mais de 5 anos

2.4.6. Quais os mapas que integram o orçamento a longo prazo?

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.4.7. O hotel elabora orçamentos contínuos (rolling budgets)(i.e. possui, a todo momento, um orçamento para um período fixo de meses, trimestres ou anos)?

a. Sim  → p.f. especifique quais: \_\_\_\_\_

b. Não  \_\_\_\_\_

2.4.8. Qual a decomposição do orçamento anual?

a. Receitas e custos desdobrados por departamentos	<input type="checkbox"/>
b. Apenas as receitas desdobradas por departamentos	<input type="checkbox"/>
c. Nem receitas nem custos desdobrados por departamentos	<input type="checkbox"/>
d. Receitas e parte dos custos por departamento	<input type="checkbox"/>

2.4.9. Em que medida, no hotel, os orçamentos são usados para:

	Nenhum uso			Uso muito elevado	
a. Auxiliar o planeamento a curto prazo	1	2	3	4	5
b. Auxiliar o planeamento a longo prazo	1	2	3	4	5
c. Definir objectivos e metas	1	2	3	4	5
d. Motivar a gestão e o pessoal	1	2	3	4	5
e. Comunicar planos	1	2	3	4	5
f. Coordenar as actividades	1	2	3	4	5
g. Auxiliar o controlo	1	2	3	4	5
h. Avaliar o desempenho	1	2	3	4	5

2.4.10. Em que medida a seguinte informação é utilizada na elaboração do orçamento anual?

	Nenhum uso			Uso muito elevado	
	1	2	3	4	5
a. Valores reais do ano anterior	1	2	3	4	5
b. Valores orçamentados do ano anterior	1	2	3	4	5
c. Análises de mercado internas	1	2	3	4	5
d. Indicadores económicos locais/nacionais/internacionais	1	2	3	4	5
e. Estatísticas da indústria	1	2	3	4	5
f. Outra (p. f. especifique) _____	1	2	3	4	5

2.4.11. Qual a abordagem utilizada na elaboração dos orçamentos?

- a. *Top-down* (descendente)
- b. *Bottom-up* (ascendente)
- c. Uma combinação das duas abordagens
- d. Outra (por favor especifique) \_\_\_\_\_

2.4.12. Qual o grau de envolvimento dos seguintes níveis no processo de elaboração do orçamento do hotel?

	Reduzido			Elevado	
	1	2	3	4	5
a. Director geral	1	2	3	4	5
b. Director financeiro/TOC/Controller	1	2	3	4	5
c. Directores de departamento	1	2	3	4	5
d. Sócios/accionistas	1	2	3	4	5

2.4.13. Com que antecedência tem início o processo de elaboração do orçamento anual?

- a. Até um mês  b. Um a três meses  c. Mais de três a seis meses  d. Mais de seis meses  e. Já iniciado o exercício

2.4.14. O hotel elabora orçamentos de base zero?

- a. Frequentemente
- b. Nunca
- c. Apenas quando não existe informação histórica (e.g., novos hotéis, projectos, ...)
- d. Quando a situação o exige (crise, redução nas taxas ocupação, ...)

2.4.15. O hotel elabora orçamentos flexíveis (i.e. orçamentos para vários níveis de actividade)?

- a. Sim  b. Não

↳ Passe p. f. para a questão 2.4.17.

2.4.16. Indique o(s) motivo(s) que levam o hotel a não elaborar orçamentos flexíveis:

- a. O elevado peso dos custos fixos nos custos totais não o justifica
- b. O seu custo é elevado, quando comparado com os benefícios obtidos
- c. Na minha organização dá-se prioridade às receitas
- d. Outro (especifique) \_\_\_\_\_

2.4.17. O hotel procede à revisão (reestimação) do orçamento anual?

- a. Sim  b. Não  → Passe p. f. para a questão 2.4.19.

2.4.18. Com que periodicidade é revisto o orçamento?

Mensal- mente	Trimestral- mente	Semestral- mente	Quando necessário
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.4.19. Em que medida os valores reais ou realizações (receitas e custos) são comparados com os seguintes?

	Nunca			Sempre	
a. Valores reais do ano anterior	1	2	3	4	5
b. Valores constantes do orçamento inicial/original	1	2	3	4	5
c. Valores constantes do orçamento revisto/ <i>forecasts</i>	1	2	3	4	5
d. Custos baseados no mix vendas real	1	2	3	4	5
e. Custos padrões	1	2	3	4	5
f. Valores da concorrência ( <i>competitive set</i> )	1	2	3	4	5
g. Valores das outras unidades do grupo	1	2	3	4	5

## 2.5. MEDIÇÃO/AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

2.5.1. Indique até que ponto a medição do desempenho no hotel é feita com recurso a:

	Nenhum ou reduzido uso			Uso elevado	
a. Indicadores financeiros	1	2	3	4	5
b. Indicadores não financeiros	1	2	3	4	5

2.5.2. O hotel tem implementado algum dos seguintes sistemas de medição do desempenho (assinale com X as opções aplicáveis)?

a. <i>Tableau de bord</i>	<input type="checkbox"/>
b. <i>Balanced scorecard</i>	<input type="checkbox"/>
c. Abordagem factores críticos de sucesso	<input type="checkbox"/>
d. Outro ( <i>por favor especifique</i> ) _____	<input type="checkbox"/>
e. Nenhum	<input type="checkbox"/>

2.5.3. Indique a importância de cada um dos seguintes indicadores de desempenho (considere como nível organizacional o hotel):

	Nenhuma ou reduzida			Elevada	
a. Receitas/Vendas	1	2	3	4	5
b. <i>Revenue per available room (RevPar)</i> quartos	1	2	3	4	5
c. <i>Cash flow</i>	1	2	3	4	5
d. Resultado bruto de exploração (GOP)	1	2	3	4	5
e. Resultado líquido de exploração (EBITDA)	1	2	3	4	5
f. Valores reais versus orçamentados	1	2	3	4	5
g. Retorno sobre o investimento (ROI)	1	2	3	4	5
h. Valor Económico Acrescentado (EVA)	1	2	3	4	5
i. Resultado residual	1	2	3	4	5
j. Receita média por cliente	1	2	3	4	5
k. Preço médio por quarto ( <i>ADR</i> )	1	2	3	4	5
l. Avaliações do cliente mistério	1	2	3	4	5
m. Taxa de retenção de clientes	1	2	3	4	5
n. Índice de satisfação dos clientes	1	2	3	4	5
o. Número de novos produtos/serviços	1	2	3	4	5
p. Formação e desenvolvimento do pessoal	1	2	3	4	5

q. Rotação do pessoal	1	2	3	4	5
r. Índice de satisfação do pessoal	1	2	3	4	5

2.5.4. Liste até três indicadores de desempenho de importância extrema para o seu hotel que não estejam contemplados na questão anterior:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.5.5. Em que medida o desempenho é avaliado (por comparação com objectivos estabelecidos) e é tido em consideração para determinar prémios, remunerações e promoções?

	Nunca			Sempre	
a. Do director geral	1	2	3	4	5
b. Dos directores de departamento (Alojamento, A&B, Andares, etc. )	1	2	3	4	5
c. Dos chefes de secção (Restaurante, Bar, ...)	1	2	3	4	5
d. Dos restantes trabalhadores	1	2	3	4	5

2.5.6. Em que medida os sistemas de recompensa implementados no seu hotel se baseiam em:

	Nenhum ou reduzido uso			Uso elevado	
a. Indicadores financeiros (e.g. resultados reais versus orçamentados)	1	2	3	4	5
b. Indicadores não financeiros	1	2	3	4	5

## 2.6. OUTRAS TÉCNICAS

2.6.1. Em que medida o hotel usa as seguintes ferramentas/técnicas:

	Nenhum ou reduzido uso			Uso elevado		Nunca ouviu falar
a. Análise SWOT ( <i>strengths, weaknesses, opportunities and threats</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
b. <i>Yield management</i>	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
c. <i>Benchmarking</i>	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
d. Análise de desvios	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
e. Custeio padrão	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
f. Análise de rentabilidade de clientes/segmentos de mercado	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
g. Análise custo-volume-resultado	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
h. Gestão baseada nas actividades ( <i>Activity Based Management - ABM</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
i. Análise/Custeio da cadeia de valor ( <i>Value chain analysis/costing</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
j. Custeio alvo ( <i>Target costing</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
k. Custeio do ciclo de vida ( <i>Life cycle costing</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
l. Sistema de custeio super variável ( <i>Throughput costing</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>

2.6.2. Em que medida o hotel usa as seguintes técnicas?

	Nenhum ou reduzido uso			Uso elevado		Nunca ouviu falar
a. Análise do ponto crítico das vendas	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>
b. Análise de sensibilidade do resultado ( <i>Profit-Sensitivity-Analysis</i> )	1	2	3	4	5	<input type="radio"/>

(Se assinalou um valor superior a 2 na alínea a) da questão anterior responda a esta questão)

2.6.3. O ponto crítico das vendas é calculado em:

- a. Quantidade (Número de quartos/taxa de ocupação)
- b. Valor
- c. Valor e quantidade

2.6.4. A que nível o hotel relata informação financeira sobre clientes/segmentos de mercado?

- a. Vendas apenas
- b. Vendas menos custos directos
- c. Vendas menos custos directos e indirectos
- d. Não relata qualquer informação sobre clientes/segmentos de mercado

### 3. PERCEPÇÃO SOBRE O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

3.1. Como avalia o desempenho do sistema de contabilidade de gestão do hotel relativamente cada um dos seguintes itens?

	Pouco satisfatório			Muito satisfatório	
a. Compreensibilidade da informação	1	2	3	4	5
b. Pormenorização da informação	1	2	3	4	5
c. Oportunidade/tempestividade da informação	1	2	3	4	5
d. Exactidão/precisão da informação	1	2	3	4	5
e. Adequação da informação fornecida às necessidades dos decisores	1	2	3	4	5
f. Flexibilidade do sistema	1	2	3	4	5
g. Custo/eficácia do sistema	1	2	3	4	5
h. Possibilidade de comparação com outros sistemas	1	2	3	4	5
i. Desempenho global do sistema	1	2	3	4	5

### 4. INFORMAÇÕES SOBRE O RESPONDENTE

- 4.1. Idade  Até 35  35-50  Mais de 50
- 4.2. Habilitações académicas  Até 12.º ano  Bacharelato/Licenciatura  Pós-graduação  Mestrado/Doutoramento
- 4.3. Área da formação superior  Contabilidade  Gestão Hoteleira  Gestão  Outra
- 4.4. Se possui formação específica em hotelaria, indique a Universidade e o Curso; caso contrário, passe para a questão 4.5.
- 4.4.1. Universidade/Escola \_\_\_\_\_
- 4.4.2. Curso \_\_\_\_\_
- 4.5. Anos de experiência na área financeira no sector hoteleiro \_\_\_\_\_ anos
- 4.6. Antiguidade na função actual \_\_\_\_\_ anos
- 4.7. N.º de hotéis a cargo \_\_\_\_\_

## APÊNDICE – DADOS TRATADOS

### Apêndice 5.1

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Volume de Vendas (2008)” e “Categoria”

		Categoria		Total	
		4 estrelas	5 estrelas		
Volume de vendas (2008)	até 250.000€	Frequência	1	-	1
		% Categoria	1,9%	-	1,5%
	250.000 a 500.000€	Frequência	2	-	2
		% Categoria	3,7%	-	3,0%
	500.000 a 1.000.000€	Frequência	5	-	5
		% Categoria	9,3%	-	7,6%
	1.000.000 a 2.500.000€	Frequência	15	-	15
		% Categoria	27,8%	-	22,7%
	2.500.000 a 5.000.000€	Frequência	18	2	20
		% Categoria	33,3%	16,7%	30,3%
	5.000.000 a 10.000.000€	Frequência	12	6	18
		% Categoria	22,2%	50,0%	27,3%
	Acima de 10.000.000€	Frequência	1	4	5
		% Categoria	1,9%	33,3%	7,6%
Total		Frequência	54	12	66
		% Categoria	100,0%	100,0%	100,0%

## Apêndice 5.2

### Número de Quartos, Número de Camas e Número de Trabalhadores por Categoria nas Unidades

Categoria		Número de quartos	Número de camas	Número de trabalhadores (média 2008)	Trabalhadores por quarto	Trabalhadores por cama
4 estrelas	N	54	54	54	54	54
	Média	178	395	71	0,41	0,19
	Desvio padrão	114	245	49	0,17	0,09
	Mínimo	17	34	5	0,14	0,04
	Máximo	500	1103	178	1,09	0,55
5 estrelas	N	12	12	12	12	12
	Média	229	544	213	1	0,44
	Desvio padrão	122	389	125	0,59	0,24
	Mínimo	105	282	70	0,41	0,19
	Máximo	515	1603	494	2,71	1,11
Total	N	66	66	66	66	66
	Média	187	422	97	0,52	0,23
	Desvio padrão	116	279	87	0,37	0,16
	Mínimo	17	34	5	0,14	0,04
	Máximo	515	1603	494	2,71	1,11

### Apêndice 5.3

#### Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Categoria” e “Dimensão”

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Número de quartos	Equal variances assumed	.002	.969	-1.363	64	.178	-50.287	36.895	-123.993	23.419
	Equal variances not assumed			-1.303	15.540	.212	-50.287	38.602	-132.316	31.742
Número de camas	Equal variances assumed	1.947	.168	-1.693	64	.095	-148.731	87.841	-324.213	26.750
	Equal variances not assumed			-1.271	13.013	.226	-148.731	117.026	-401.526	104.063
Número de trabalhadores (média 2008)	Equal variances assumed	19.429	.000	-6.500	64	.000	-141.806	21.817	-185.391	-98.220
	Equal variances not assumed			-3.876	11.773	.002	-141.806	36.584	-221.687	-61.924
Volume de vendas (2008)	Equal variances assumed	3.696	.059	-4.293	64	.000	-1.556	.362	-2.279	-.832
	Equal variances not assumed			-5.889	26.878	.000	-1.556	.264	-2.098	-1.013

### Apêndice 5.4

#### Número de Quartos, Número de Camas e Número de Trabalhadores por Tipologia nas Unidades

Tipo de estabelecimento hoteleiro		Número de quartos	Número de camas	Número de trabalhadores (média 2008)	Trabalhadores por quarto	Trabalhadores por cama
Hotel	N	46	46	46	46	46
	Média	211	454	117	0,56	0,27
	Desvio padrão	117	299	95	0,41	0,18
	Mínimo	17	34	5	0,19	0,09
	Máximo	515	1603	494	2,71	1,11
Hotel-Apartamento	N	20	20	20	20	20
	Média	132	349	52	0,41	0,16
	Desvio padrão	96	217	40	0,22	0,08
	Mínimo	23	44	10	0,14	0,04
	Máximo	414	900	178	1,00	0,36
Total	N	66	66	66	66	66
	Média	187	422	97	0,52	0,23
	Desvio padrão	116	279	87	0,37	0,16
	Mínimo	17	34	5	0,14	0,04
	Máximo	515	1603	494	2,71	1,11

## Apêndice 5.5

### Influência da Entidade que Detém o Controle Efetivo do Hotel na Adoção, Implementação e Uso de Técnicas de Contabilidade de Gestão por Tipo de Gestão

Tipo de Gestão	Nenhuma (1)	Reduzida (2)	Média (3)	Elevada (4)	Muito elevada (5)	Total
Cadeia internacional	-	-	-	33,3%	66,7%	100%
Cadeia nacional	13,9%	-	5,6%	27,8%	52,8%	100%
Independente	-	23,8%	9,5%	33,3%	33,3%	100%
Total	7,6%	7,6%	6,1%	30,3%	48,5%	100%

## Apêndice 5.6

### Distribuição Cruzada das Variáveis “Estratégia” e “Tipo de Gestão”

			Tipo de gestão			Total
			Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	
Estratégia	Diferenciação de serviços	Frequência	1	4	7	12
		% tipo de gestão	11,1%	12,1%	33,3%	19,0%
	Focalização num nicho de mercado	Frequência	1	-	2	3
		% tipo de gestão	11,1%	-	9,5%	4,8%
Liderança de custos	Frequência	1	24	9	34	
	% tipo de gestão	11,1%	72,7%	42,9%	54,0%	
Combinação de estratégias	Frequência	6	5	3	14	
	% tipo de gestão	66,7%	15,2%	14,3%	22,2%	
Total		Frequência	9	33	21	63
		% tipo de gestão	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

### Apêndice 5.7

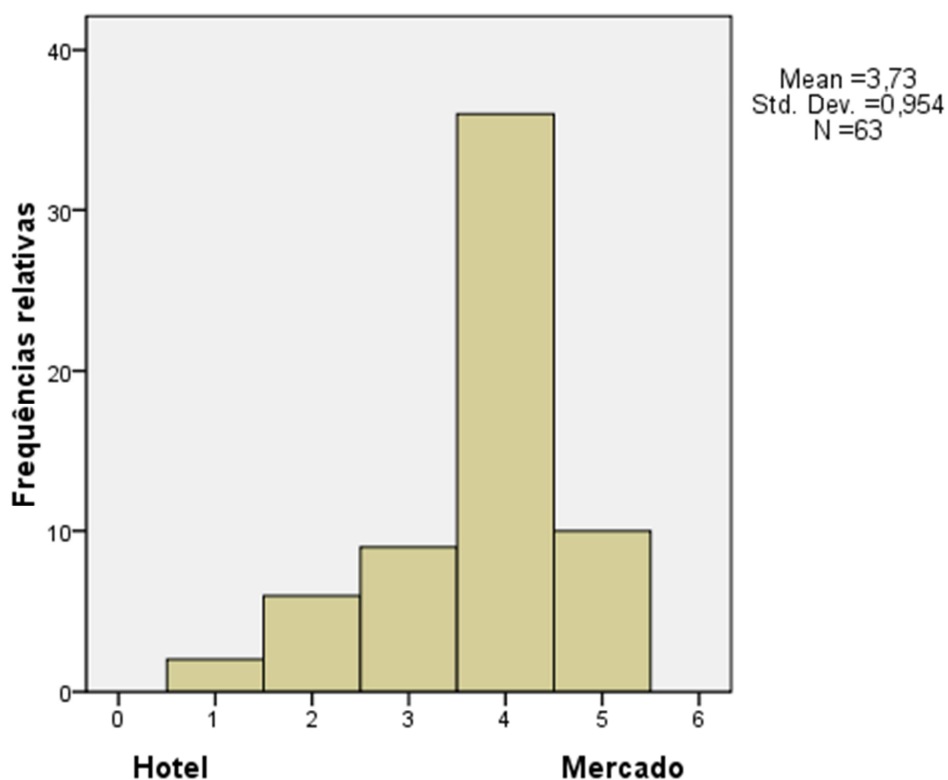
#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Estratégia” e “Tipo e Gestão”

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	21,745 <sup>a</sup>	6	,001	,002
<i>Likelihood Ratio</i>	21,319	6	,002	,002
Teste exato de <i>Fisher</i>	19,561			,001
Número casos válidos	63			

a. 8 células (66,7%) têm frequências esperadas inferiores a 5

### Apêndice 5.8

#### Histograma da Variável “Fixação de preços”



## Apêndice 5.9

### Análise Fatorial da Variável “Intensidade da Concorrência na Indústria”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1,618	53,923	53,923	1,618	53,923	53,923	1,413	47,089	47,089
2	,973	32,446	86,369	,973	32,446	86,369	1,178	39,281	86,369
3	,409	13,631	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
Concorrência no lançamento de novos serviços ou packages	,889	
Concorrência por pessoal qualificado	,712	-,605
Concorrência pelo preço	,566	,779
Extraction Method: Principal Component Analysis.		
a. 2 components extracted.		

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
Concorrência por pessoal qualificado	,929	
Concorrência no lançamento de novos serviços ou packages	,741	,493
Concorrência pelo preço		,962
Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.		
a. Rotation converged in 3 iterations.		

### Apêndice 5.10

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Intensidade da Concorrência pelo Preço na Indústria” e “Categoria”

			Categoria		Total
			4 estrelas	5 estrelas	
Intensidade da concorrência pelo preço na indústria	Normal	Frequência	1	-	1
		% do Total	1,6%	-	1,6%
	Intensa	Frequência	21	6	27
		% do Total	33,3%	9,5%	42,9%
	Extremamente intensa	Frequência	29	6	35
		% do Total	46,0%	9,5%	55,6%
Total	Frequência	51	12	63	
	% do Total	81,0%	19,0%	100,0%	

### Apêndice 5.11

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Intensidade da Concorrência pelo Preço” e “Categoria”

	Valor	Graus de liberdade	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	,494 <sup>a</sup>	2	,781	,797		
<i>Likelihood Ratio</i>	,677	2	,713	,797		
Teste exato de <i>Fisher</i>	,784			,797		
Linear-by-Linear Association	,082 <sup>b</sup>	1	,775	1,000	,499	,224
Número casos válidos	63					

a. 2 células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

b. The standardized statistic is -,286.

### Apêndice 5.12

#### Número de Anos de Experiência dos Respondentes na Área Financeira no Setor Hoteleiro

	N	%
1-5	9	28,1
6-10	8	25,0
11-15	7	21,9
16-20	3	9,4
Mais de 21	5	15,6
Total	32 <sup>120</sup>	100,0

### Apêndice 5.13

#### Número de Unidades Hoteleiras a Cargo dos Respondentes

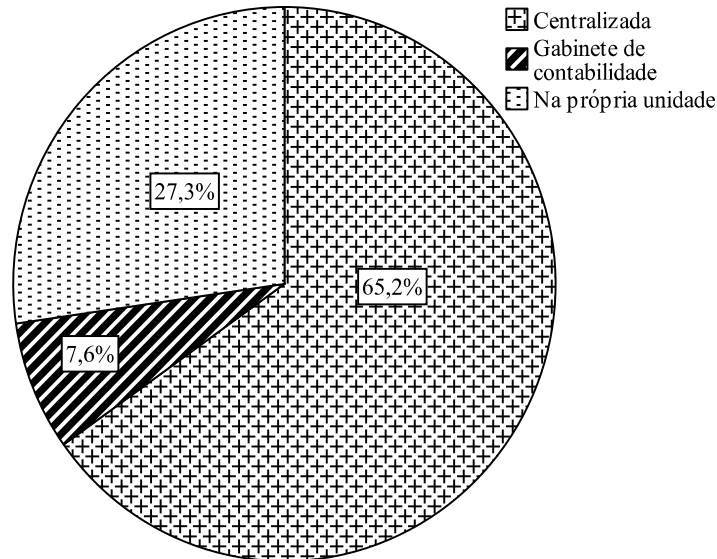
Número de unidades a cargo	N	%
1-3	25	75,8
4-6	4	12,1
7-9	1	3,0
10-12	1	3,0
Mais de 13	2	6,1
Total	33 <sup>121</sup>	100,0

<sup>120</sup> Não responderam a esta questão, por considerarem não lhes ser aplicável, um diretor geral, um administrador e um responsável da contabilidade de um grupo que se dedica a várias atividades, entre as quais a hotelaria.

<sup>121</sup> Dois dos três TOC entenderam que não deveriam responder a esta questão por não terem hotéis a seu cargo.

### Apêndice 5.14

#### Localização do Processamento dos Dados da Contabilidade



### Apêndice 5.15

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Processamento dos Dados da Contabilidade” e “Categoria”

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	6,657 <sup>a</sup>	2	,036	,039
<i>Likelihood Ratio</i>	6,327	2	,042	,043
Teste exato de <i>Fisher</i>	6,804			,025
Número de casos válidos	66			

a. 3 células (50,0%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

### Apêndice 5.16

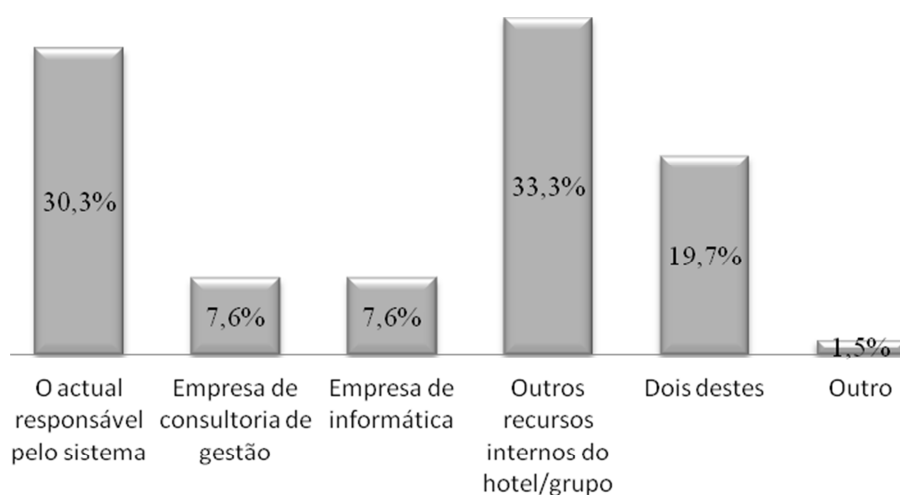
#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Processamento dos Dados da Contabilidade” e “Regime de Exploração”

	Valor	Graus de liberdade	Significância assintótica (2 lados)	Significância exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	19,895 <sup>a</sup>	6	,003	,005
<i>Likelihood Ratio</i>	23,457	6	,001	,001
Teste exato de <i>Fisher</i>	18,885			,001
Número de casos válidos	66			

a. 9 células (75,0%) têm frequências esperadas inferiores a 5.

### Apêndice 5.17

#### Responsável pela Organização do SCG nas Unidades



### Apêndice 5.18

#### Responsável pela Organização do SCG-Reclassificada

	N	%
Recursos internos	44	66,7
Recursos externos	11	16,7
Ambos	11	16,7
Total	66	100,0

### Apêndice 5.19

#### Utilização da Classe 9 do POC por Tipo de Gestão nas Unidades

	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Não	7 77,8%	27 75,0%	8 38,1%	42 63,6%
Sim	2 22,2%	8 22,2%	12 57,1%	22 33,3%
Não responde	-	1 2,8%	-	1 1,5%
Não sabe	-	-	1 4,8%	1 1,5%
Total	9 100%	36 100%	21 100%	66 100%

**Apêndice 5.20**  
**Exemplos de Codificação das Contas nas Unidades**

	<b>1.º Segmento</b>	<b>2.º Segmento</b>	<b>3.º Segmento</b>	<b>4.º Segmento</b>
<i>Caso 1</i>	Conta POC	Unidade XX <sup>122</sup>	Departamento XX	Secção XX
<i>Caso 2</i>	Conta POC XXXXXXXXX	Propriedade/Unidade XXXX	Departamento/Secção XX	-
<i>Caso 3</i>	Conta POC XXXXXXXXX	Unidade XX	Departamento/Secção XXXX	Livre XXXXXX
<i>Caso 4</i>	Contabilidade Central	Unidade XX	Departamento/Secção XX(Depart.)XX(Secção)	Subsecção XX

**Apêndice 5.21**  
**Suporte Informático Utilizado na Contabilidade de Gestão nas Unidades**

	N	%
Sistema informático único para a contabilidade financeira e para a contabilidade de gestão mais folhas de cálculo	59	89,4
Sistema informático único	6	9,1
Apenas folhas de cálculo	1	1,5
Total	66	100,0

<sup>122</sup> Os “X’s” representam o número de dígitos.

### Apêndice 5.22

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI” e “Categoria” nas Unidades

			Categoria		Total
			4 estrelas	5 estrelas	
Utilização do USALI	Não	Frequência	25	1	26
		% Categoria	46,3%	8,3%	39,4%
		% Total	37,9%	1,5%	39,4%
	Não sabe	Frequência	1	0	1
		% Categoria	1,9%	,0%	1,5%
		% Total	1,5%	,0%	1,5%
	No futuro	Frequência	2	0	2
		% Categoria	3,7%	,0%	3,0%
		% Total	3,0%	,0%	3,0%
Nunca ouviu falar	Frequência	4	0	4	
	% Categoria	7,4%	,0%	6,1%	
	% Total	6,1%	,0%	6,1%	
Sim	Frequência	22	11	33	
	% Categoria	40,7%	91,7%	50,0%	
	% Total	33,3%	16,7%	50,0%	
Total	Frequência	54	12	66	
	% Categoria	100,0%	100,0%	100,0%	
	% Total	81,8%	18,2%	100,0%	

### Apêndice 5.23

#### Motivos para a Não Utilização do USALI nas Unidades

	N	%
Não ser obrigatório	12	42,9
Satisfação com o sistema atual	7	25,0
Inexistência de pessoal qualificado	2	7,1
Outros	7	25,0
Total	28	100,0

## Apêndice 5.24

### Análise Fatorial da Variável “Imputação dos Custos Indiretos aos Departamentos Operacionais”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,330	83,252	83,252	3,330	83,252	83,252	1,913	47,819	47,819
2	,446	11,144	94,396	,446	11,144	94,396	1,863	46,577	94,396
3	,179	4,476	98,872						
4	,045	1,128	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

#### Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

	Component	
	1	2
Incentivar o controlo dos custos dos departamentos auxiliares	,888	
Avaliar a rendibilidade departamental	,884	
Decidir sobre aquisições ao exterior (outsourcing)		,899
Fixar preços de bens e serviços		,850

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

## Apêndice 5.25

### Centros de Resultados/Receitas nas Unidades

USALI		Unidades da amostra
<i>Operated departments</i>	<i>Rooms</i>	<i>Rooms</i> ; Quartos; Alojamento; Aposentos.
	<i>Food and Beverage</i>	<i>Food and Beverage</i> ; Alimentação e Bebidas; Comidas e Bebidas; Restauração; Restaurantes e Bares; Bares.
	<i>Rentals and Other Income</i>	<i>Rents and Comissions</i> ; <i>Rents and other income</i> ; Rendas e outras receitas; Rendas e receitas; Outras receitas; Outras receitas e despesas; Rendas e outros alugueres; Outra facturação; Aluguer de salas; Salas; Exploração de espaços.
<i>Other operated departments</i>	<i>Telecommunications</i>	<i>Telephone</i> ; Telefones; Comunicação; Comunicações.
	<i>Golf Course and Pro-shop</i>	Golfe.
	<i>Health Club/SPA</i>	<i>Health club/SPA</i> ; Clube de saúde/SPA; <i>Health SPA</i> ; <i>SPA Thalasso</i> ; <i>Health club</i> e animação.
	<i>Parking Garage</i>	Garagem; Parqueamento.
	<i>Guest Laundry</i>	<i>Laundry</i> ; <i>Guest laundry</i> ; Lavandaria; Lavandaria de clientes; Lavandaria de hóspedes, Lavandaria/rouparia.
	<i>Business center</i>	Centro de negócios; Centro de congressos.
	<i>Swimming pool/Beach</i>	Piscinas e Praia; Praia.
	<i>Barber/Beauty shop</i>	Centro vital/Cabeleireiro.
	<i>Tennis e Pro-shop</i>	Ténis.
	-	<i>Leisure and Sports</i> ; Desporto; Desportos e saúde; Desporto e lazer.
	<i>Children´s Camp</i>	<i>Kid´s club</i> ; <i>Chidren´s Village</i> .
	<i>Retail Store</i>	Boutique; Lojas; Tabacaria; <i>Mini-Market</i> .
	<i>Condominium</i>	Taxas de manutenção; Condomínio; Direito Real de Habitação Periódica.
<i>Minor operated departments</i>	<i>Vending, Retail Kiosks, Video Games, In-Room Movie Rental</i>	Venda de Tabaco; <i>Internet/Playstation</i> , Barcos de recreio, Bilhar/jogos, Limpeza a seco, <i>Pay-tv</i> .

## Apêndice 5.26

### Centros de Custos nas Unidades

USALI		Unidades da amostra
<i>Undistributed operating expenses (UOE)</i>	<i>Administrative and General</i>	<i>Administrative and General;</i> <i>Administrativo e Geral.</i>
		<i>Human Resources;</i> Recursos Humanos.
		Segurança.
		Informática.
	<i>Sales and Marketing</i>	<i>Sales and Marketing;</i> Marketing e Comercial; Marketing e Vendas, Marketing; Comercial.
	<i>Property Operation and Maintenance</i>	<i>Property Operations;</i> Manutenção; Reparação; Conservação e Reparação
	<i>Utilities</i>	<i>Energy; Heat, Light and Power; Utilities;</i> Energia; Custos de energia; Água; Energia e combustíveis; Água e energia.

## Apêndice 5.27

### Detalhe da Informação sobre Clientes/Segmentos de Mercado nas Unidades

Informação sobre clientes/segmentos de mercado	Frequências	Percentagens
Nenhuma	20	30,3
Vendas só	46	69,7
Total	66	100,0

## Apêndice 5.28

### Análise Fatorial da Variável “Finalidades da Informação sobre Custos”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4,159	41,587	41,587	4,159	41,587	41,587	3,151	31,515	31,515
2	1,378	13,784	55,371	1,378	13,784	55,371	2,058	20,576	52,091
3	1,299	12,994	68,365	1,299	12,994	68,365	1,627	16,274	68,365
4	,824	8,239	76,604						
5	,699	6,992	83,596						
6	,451	4,509	88,105						
7	,403	4,031	92,136						
8	,379	3,785	95,922						
9	,249	2,490	98,411						
10	,159	1,589	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

*(continua)*

## Apêndice 5.28

(continuação)

### Análise Fatorial da Variável “Finalidades da Informação sobre Custos”

Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

	Component		
	1	2	3
Utilização da informação sobre custos para fixação de preços de serviços	,872		
Utilização da informação sobre custos para benchmarking	,773		
Utilização da informação sobre custos para decisões relativas a serviços	,768		
Utilização da informação sobre custos para aceitação ou rejeição de pacotes de vendas de tour operadores	,739		
Utilização da informação sobre custos para design de novos serviços	,713		,426
Utilização da informação sobre custos para redução de custos		,829	
Utilização da informação sobre custos para estudos especiais sobre custos		,739	
Utilização da informação sobre custos para orçamentação		,656	,468
Utilização da informação sobre custos para análises de rentabilidade de clientes			,805
Utilização da informação sobre custos para avaliação do desempenho			,640

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

**Apêndice 5.29**

**Distribuição Cruzada das Variáveis “Periodicidade das Previsões de Vendas” e “Tipo de Gestão”**

			Tipo de gestão			Total
			Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	
Periodicidade das previsões	Semanal	Frequência	3	4	2	9
		% Tipo de gestão	33,3%	11,1%	9,5%	13,6%
		% Total	4,5%	6,1%	3,0%	13,6%
	Quinzenal	Frequência	1	0	0	1
		% Tipo de gestão	11,1%	,0%	,0%	1,5%
		% Total	1,5%	,0%	,0%	1,5%
	Mensal	Frequência	3	17	2	22
		% Tipo de gestão	33,3%	47,2%	9,5%	33,3%
		% Total	4,5%	25,8%	3,0%	33,3%
	Trimestral	Frequência	1	7	2	10
		% Tipo de gestão	11,1%	19,4%	9,5%	15,2%
		% Total	1,5%	10,6%	3,0%	15,2%
	Semestral	Frequência	0	0	1	1
		% Tipo de gestão	,0%	,0%	4,8%	1,5%
		% Total	,0%	,0%	1,5%	1,5%
	Anual	Frequência	1	8	13	22
		% Tipo de gestão	11,1%	22,2%	61,9%	33,3%
		% Total	1,5%	12,1%	19,7%	33,3%
	Nunca	Frequência	0	0	1	1
		% Tipo de gestão	,0%	,0%	4,8%	1,5%
		% Total	,0%	,0%	1,5%	1,5%
Total	Frequência	9	36	21	66	
	% Tipo de gestão	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
	% Total	13,6%	54,5%	31,8%	100,0%	

### Apêndice 5.30

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Periodicidade das Previsões dos Resultados” e “Tipo de Gestão”

		Tipo de gestão			Total	
		Cadeia Internacional	Cadeia Nacional	Independente		
Periodicidade das previsões dos resultados	Quinzenal	Frequência	1	0	0	1
		% Tipo de gestão	11,1%	,0%	,0%	1,5%
		% Total	1,5%	,0%	,0%	1,5%
	Mensal	Frequência	6	18	2	26
		% Tipo de gestão	66,7%	50,0%	9,5%	39,4%
		% Total	9,1%	27,3%	3,0%	39,4%
	Trimestral	Frequência	1	7	2	10
		% Tipo de gestão	11,1%	19,4%	9,5%	15,2%
		% Total	1,5%	10,6%	3,0%	15,2%
	Semestral	Frequência	0	0	1	1
		% Tipo de gestão	,0%	,0%	4,8%	1,5%
		% Total	,0%	,0%	1,5%	1,5%
	Anual	Frequência	1	11	12	24
		% Tipo de gestão	11,1%	30,6%	57,1%	36,4%
		% Total	1,5%	16,7%	18,2%	36,4%
	Nunca	Frequência	0	0	4	4
		% Tipo de gestão	,0%	,0%	19,0%	6,1%
		% Total	,0%	,0%	6,1%	6,1%
	Total	Frequência	9	36	21	66
		% Tipo de gestão	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% Total	13,6%	54,5%	31,8%	100,0%

### Apêndice 5.31

#### Elaboração de Orçamentos nas Unidades

	Frequências	Percentagens
Sim	62	93.9
Não	4	6.1
Total	66	100.0

### Apêndice 5.32

#### Decomposição do Orçamento Anual nas Unidades

	N	%
Receitas e custos por departamento	57	91,9%
Receitas e parte dos custos por departamento	3	4,8
Apenas as receitas por departamento	1	1,6
Não é desdobrado por departamento	1	1,6
<b>Total</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>

### Apêndice 5.33

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Elaboração de Orçamentos a Longo Prazo” e “Categoria”

Elabora orçamentos?		Categoria		Total
		4 estrelas	5 estrelas	
Sim	Frequência	8	5	13
	% Categoria	15,4%	50,0%	21,0%
Não	Frequência	44	5	49
	% Categoria	84,6%	50,0%	79,0%
Total	Frequência	52	10	62
	% Categoria	100,0%	100,0%	100,0%

### Apêndice 5.34

#### Elaboração de Orçamentos Contínuos nas Unidades

		N	%
Não		54	87,1
Sim	Orçamento de longo prazo	7	11,3
	Orçamento de tesouraria	1	1,6
<b>Total</b>		<b>62</b>	<b>100</b>

### Apêndice 5.35

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Elaboração de Orçamentos Contínuos” e “Tipo de Gestão”

			Tipo de Gestão			Total
			Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	
Elaboração de orçamentos contínuos	Tesouraria	Frequências	0	1	0	1
		% Tipo de gestão	.0%	2,8%	0,0%	1,6%
	Não	Frequências	7	31	16	54
		% Tipo de gestão	77,8%	86,1%	94,1%	87,1%
	LP	Frequências	2	4	1	7
		% Tipo de gestão	22,2%	11,1%	5,9%	11,3%
Total		Frequências	9	36	17	62
		% Tipo de gestão	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

## Apêndice 5.36

### Análise Fatorial da Variável “Finalidades dos Orçamentos” Communalities

	Initial	Extraction
Avaliação do desempenho	1,000	,577
Planeamento a curto prazo	1,000	,539
Planeamento a longo prazo	1,000	,349
Definir objectivos e metas	1,000	,602
Motivar a gestão e o pessoal	1,000	,665
Auxiliar o controlo	1,000	,600
Comunicar planos	1,000	,725
Coordenar as actividades	1,000	,568

Extraction Method: Principal Component Analysis.

### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4,626	57,819	57,819	4,626	57,819	57,819
2	,838	10,473	68,293			
3	,698	8,725	77,018			
4	,625	7,810	84,828			
5	,456	5,699	90,528			
6	,412	5,148	95,675			
7	,211	2,644	98,319			
8	,134	1,681	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

## Apêndice 5.37

### Cabeçalhos de Contas de Exploração nas Unidades

*Caso 1*

Real ano corrente		Real ano transacto		Desvio	
Valor	%	Valor	%	Valor	%

*Caso 2*

Real	%	Orçamento	%	Desvios	D/R%	Real N-1	%
------	---	-----------	---	---------	------	----------	---

*Caso 3*

<i>Actual Month</i>	%	<i>Budget Month %</i>	<i>Variance %</i>	<i>Last Year Month</i>	%	<i>Variance</i>	%
---------------------	---	-----------------------	-------------------	------------------------	---	-----------------	---

*Caso 4*

<i>Actual/forecast</i>	<i>Prior Forecast</i>	<i>Var. %</i>	<i>Budget</i>	<i>Var. %</i>	<i>Last Year</i>	<i>Var. %</i>
------------------------	-----------------------	---------------	---------------	---------------	------------------	---------------

*Caso 5*

Mês						
Real	Orçamento	Desvio	%	Ano anterior	Desvio	%

### Apêndice 5.38

#### Análise Fatorial das Variáveis “Dimensão” e “Envolvimento dos Diretores”

##### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,611	45,144	45,144	3,611	45,144	45,144	3,429	42,859	42,859
2	1,663	20,782	65,925	1,663	20,782	65,925	1,816	22,698	65,557
3	1,141	14,267	80,192	1,141	14,267	80,192	1,171	14,636	80,192
4	,729	9,111	89,304						
5	,413	5,167	94,471						
6	,352	4,399	98,869						
7	,076	,955	99,824						
8	,014	,176	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

##### Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

	Component		
	1	2	3
Fator dimensão	,985		
Número de quartos	,948		
Número de camas	,934		
Número de trabalhadores (média 2008)	,797	,290	
Envolvimento do diretor financeiro na		,855	
Envolvimento dos diretores de departamento		,747	
Envolvimento do diretor geral		,636	-,587
Envolvimento dos donos			,890

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 4 iterations.

### Apêndice 5.39

#### Antecedência com que se Inicia a Elaboração dos Orçamentos nas Unidades

	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Até um mês	-	-	5,9%	1,6%
Um a três meses	55,6%	86,1%	82,4%	80,6%
Mais de três a seis meses	33,3%	13,9%	11,8%	16,1%
Mais de seis meses	11,1%	-	-	1,6%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

### Apêndice 5.40

#### Elaboração de Orçamentos Flexíveis por Tipo de Gestão nas Unidades

Elaboração de orçamentos flexíveis	Tipo de gestão			
	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Sim	44,4%	-	11,8%	9,7%
Não	55,6%	100%	88,2%	90,3%
Total	100%	100%	100,0%	100%

### Apêndice 5.41

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Motivos para a Não Elaboração de Orçamentos Flexíveis” e “Tipo de Gestão”

Motivos		Tipo de gestão			Total
		Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	
Receitas são prioridade	Frequências	0	5	0	5
	% Tipo de gestão	0,0%	13,9%	0,0%	8,9%
Outro	Frequências	4	17	9	30
	% Tipo de gestão	80,0%	47,2%	60,0%	53,6%
Orçamento dispendioso	Frequências	0	4	2	6
	% Tipo de gestão	0,0%	11,1%	13,3%	10,7%
Custos fixos elevados+receitas são prioridade	Frequências	0	1	0	1
	% Tipo de gestão	0,0%	2,8%	0,0%	1,8%
Custos fixos elevados	Frequências	1	9	4	14
	% Tipo de gestão	20,0%	25,0%	26,7%	25,0%
Total	Frequências	5	36	15	56
	% Tipo de gestão	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

### Apêndice 5.42

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Categoria”

		Categoria		Total	
		4 estrelas	5 estrelas		
<i>Usa Balanced Scorecard?</i>	Sim	Frequências	4	4	8
		% Categoria	7,4%	33,3%	12,1%
	Não	Frequências	50	8	58
		% Categoria	92,6%	66,7%	87,9%
Total	Frequências	54	12	66	
	% Categoria	100,0%	100,0%	100,0%	

### Apêndice 5.43

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do BSC” e “Regime de Exploração”

		Regime de exploração				Total	
		Arrendamento	Contrato exploração	Contrato gestão	Própria		
<i>Usa Balanced Scorecard?</i>	Sim	Frequências	3	0	3	2	8
		% Regime explor.	16,7%	,0%	42,9%	5,7%	12,1%
	Não	Frequências	15	6	4	33	58
		% Regime explor.	83,3%	100,0%	57,1%	94,3%	87,9%
Total	Frequências	18	6	7	35	66	
	% Regime explor.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

## Apêndice 5.44

### Análise Fatorial da Variável “Importância Atribuída a Diversos Indicadores”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,801	37,784	37,784	6,801	37,784	37,784	3,576	19,866	19,866
2	2,561	14,229	52,013	2,561	14,229	52,013	3,239	17,997	37,863
3	1,798	9,986	62,000	1,798	9,986	62,000	2,966	16,480	54,343
4	1,443	8,017	70,017	1,443	8,017	70,017	2,404	13,354	67,696
5	1,175	6,525	76,542	1,175	6,525	76,542	1,592	8,845	76,542
6	,923	5,128	81,670						
7	,619	3,438	85,108						
8	,507	2,817	87,925						
9	,480	2,664	90,590						
10	,426	2,366	92,955						
11	,300	1,667	94,622						
12	,271	1,508	96,130						
13	,179	,995	97,125						
14	,170	,944	98,069						
15	,144	,799	98,868						
16	,107	,592	99,461						
17	,056	,312	99,773						
18	,041	,227	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Apêndice 5.44**  
(continuação)

**Análise Fatorial da Variável “Importância Atribuída a Diversos Indicadores”**

**Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component				
	1	2	3	4	5
Índice de satisfação do cliente	,856				
Taxa de retenção de clientes	,842				
Rotação do pessoal	,804				
Índice de satisfação do pessoal	,774				
EVA		,905			
Resultado residual		,868			
Número de novos serviços	,493	,623			
ROI		,604			
EBITDA		,570	,570		
Cashflow			,861		
Vendas			,755		
REVPAR			,741		,458
Preço médio por quarto (ARR)			,675		,537
GOP				,869	
Valores reais <i>versus</i> orçamentados				,823	
Formação e desenvolvimento do pessoal	,463			,579	
Avaliações cliente mistério	,513			,577	
Receita média					,879

Extraction Method: Principal Component Analysis.  
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.

### Apêndice 5.45

#### Importância Atribuída a Diversos Indicadores por Tipo de Gestão (Média)

Importância Tipo de Indicadores	N	Cadeia internacional	Cadeia nacional	Independente	Total
Vendas	66	4,56	4,42	4,33	4,41
REVPAR	66	4,11	4,56	4,05	4,33
Cash Flow	66	3,56	3,83	3,81	3,79
GOP	66	5	4,81	3,95	4,56
EBITDA	64 <sup>123</sup>	3,89	3,83	3,47	3,73
Valores reais <i>versus</i> orçamentados	66	4,56	4,61	3,33	4,20
ROI	66	3,22	2,97	2,71	2,92
EVA	66	2	2,89	2,09	2,52
Resultado Residual	66	1,8	2,64	1,76	2,24
Receita média por cliente	66	3,67	3,83	3,33	3,65
Preço médio por quarto (ADR/ARR)	66	4,11	4,42	4	4,24
Avaliações do cliente mistério	66	3,44	2,97	1,57	2,59
Taxa de retenção de clientes	65	4,44	3,4	3,05	3,43
Índice de satisfação dos clientes	66	4,78	4,06	4,05	4,15
Número de novos produtos/serviços	66	2,44	3,25	2,33	2,85
Formação e desenvolvimento do pessoal	66	4,22	4,19	3	3,82
Rotação do pessoal	66	4,11	3,36	2,67	3,24
Índice de satisfação do pessoal	66	4,11	3,61	3,05	3,5

### Apêndice 5.46

#### Sistemas de Recompensa para Diversos Níveis Hierárquicos nas Unidades

	N	Nunca 1	Raramente 2	Às vezes 3	Muitas vezes 4	Sempre 5	Média	Moda
Diretor geral	66	27,3%	7,6%	3,0%	22,7%	39,4%	3,39	5
Diretores de departamento	49 <sup>124</sup>	28,6%	6,1%	4,1%	28,6%	32,7%	3,31	5
Chefes de secção	65 <sup>125</sup>	46,2%	4,6%	7,7%	24,6%	16,9%	2,62	1
Restantes trabalhadores	66	50,0%	7,6%	4,5%	24,2%	13,6%	2,44	1

<sup>123</sup> Duas unidades não assinalaram nenhum valor.

<sup>124</sup> Como já foi referido, 17 unidades não têm directores de departamento.

<sup>125</sup> Como já foi referido, uma unidade não tem chefes de secção.

### Apêndice 5.47

#### Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas nas Unidades

Tipo de indicadores	N	Nenhum uso 1	Reduzido uso 2	Algum uso 3	Uso elevado 4	Uso muito elevado 5	Nunca ouviu falar	Média	Moda
Análise do ponto crítico das vendas (BEP)	62	61,3%	9,7%	9,7%	16,1%	-	3,2%	1,80	1
Análise de sensibilidade do resultado ( <i>Profit Sensitivity Analysis-PSA</i> )	62	74,2%	6,5%	3,2%	6,5%	-	9,7%	1,36	1

### Apêndice 5.48

#### Forma de Cálculo do “Ponto Crítico das Vendas” nas Unidades

	N	%
Em valor	7	43,8
Em quantidade (Número de quartos ou taxa de ocupação)	6	37,5
Em valor e em quantidade	3	18,8
Total	16	100,0

## Apêndice 5.49

### Análise Fatorial da Variável

#### “Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas Recodificada”

##### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5,514	39,389	39,389	5,514	39,389	39,389	2,976	21,255	21,255
2	2,151	15,366	54,754	2,151	15,366	54,754	2,608	18,626	39,881
3	1,965	14,039	68,793	1,965	14,039	68,793	2,167	15,478	55,359
4	1,075	7,678	76,471	1,075	7,678	76,471	1,728	12,345	67,704
5	1,045	7,466	83,937	1,045	7,466	83,937	1,359	9,705	77,409
6	,807	5,764	89,701	,807	5,764	89,701	1,180	8,431	85,839
7	,485	3,462	93,163	,485	3,462	93,163	1,025	7,324	93,163
8	,349	2,491	95,654						
9	,226	1,614	97,268						
10	,161	1,152	98,420						
11	,105	,751	99,170						
12	,084	,598	99,768						
13	,027	,192	99,960						
14	,006	,040	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Apêndice 5.49**

(continuação)

**Análise Fatorial da Variável**

**“Utilização de Outras Técnicas/Ferramentas Recodificada”**

**Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
ABM_R	,921						
TC_R	,878						
VCA_R	,873						
Benchmarking_R		,922					
Análise SWOT_R		,897					
YM_R		,725					
BEP_R			,907				
PSA_R			,835				
Análise CVR_R			,644				
Custeio Padrão_R				,877			
LCC_R	,438			,713			
Throughput costing_R					,937		
CPA_R						,958	
Análise de desvios_R		,436					,837

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

## Apêndice 5.50

### Análise Fatorial da Variável “Percepção das Características do SCG”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4,962	55,132	55,132	4,962	55,132	55,132	3,500	38,891	38,891
2	1,144	12,712	67,844	1,144	12,712	67,844	1,754	19,485	58,375
3	,677	7,525	75,369	,677	7,525	75,369	1,529	16,994	75,369
4	,571	6,341	81,710						
5	,491	5,461	87,171						
6	,423	4,704	91,875						
7	,350	3,888	95,763						
8	,250	2,775	98,537						
9	,132	1,463	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

*(continua)*

**Apêndice 5.50**  
(continuação)

**Análise Fatorial da Variável “Perceção das Características do SCG”**

**Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component		
	1	2	3
Oportunidade da informação	,887		
Adequação da informação	,768		
Desempenho global do SCG	,735		
Compreensibilidade	,665		,561
Custo ou eficácia do sistema	,636		
Exatidão/precisão da informação	,608	,536	
Pormenorização da informação	,584	,568	
Flexibilidade		,848	
Possibilidade de comparação com outros sistemas			,918

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 8 iterations.

## Apêndice 5.51

### Análise Fatorial para Criação da Variável “Dimensão”

#### KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,720
Bartlett's Test of Sphericity	235,828
Approx. Chi-Square	
df	6
Sig.	,000

#### Communalities

	Initial	Extraction
Número de quartos	1,000	,874
Número de camas	1,000	,836
Número de trabalhadores (média 2008)	1,000	,707
Volume de vendas (2008)	1,000	,801

Extraction Method: Principal Component Analysis.

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,217	80,428	80,428	3,217	80,428	80,428
2	,481	12,023	92,451			
3	,238	5,960	98,411			
4	,064	1,589	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

#### Component Matrix<sup>a</sup>

	Component
	1
Número de quartos	,935
Número de camas	,914
Número de trabalhadores (média 2008)	,841
Volume de vendas (2008)	,895

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

### Apêndice 5.52

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Categoria”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	10.185 <sup>a</sup>	1	.001	.003	.001
Continuity Correction <sup>b</sup>	8.250	1	.004		
Likelihood Ratio	11.614	1	.001	.003	.001
Fisher's Exact Test				.003	.001
N of Valid Cases <sup>b</sup>	66				

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6.00.

b. Computed only for a 2x2 table

### Apêndice 5.53

#### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Habilitações Acadêmicas dos Respondentes-Reclassificada”

		Habilitações superiores		Total
		Sem habilitação superior	Com habilitação superior	
Utilização do USALI S/N	Não	3	16	19
	Sim	2	14	16
Total		5	30	35

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Habilitações Acadêmicas dos Respondentes\_Reclassificada”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	.077 <sup>a</sup>	1	.782	1.000	.585
Continuity Correction <sup>b</sup>	.000	1	1.000		
Likelihood Ratio	.077	1	.781	1.000	.585
Fisher's Exact Test				1.000	.585
N of Valid Cases <sup>b</sup>	35				

a. 2 cells (50.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2.29.

b. Computed only for a 2x2 table

## Apêndice 5.54

### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Idade do Respondente”

		Idade do respondente			Total
		Até 35 anos	35-50 anos	Mais de 50 anos	
Utilização do USALI	Não	5	10	4	19
	Sim	3	10	3	16
Total		8	20	7	35

### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis

“Utilização do USALI_Reclassificada” e “Idade do Respondente”				
	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	.389 <sup>a</sup>	2	.823	.899
Likelihood Ratio	.391	2	.822	.899
Fisher's Exact Test	.480			.899
N of Valid Cases	35			
a. 4 cells (66.7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3.20.				

## Apêndice 5.55

### Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Função do Respondente”

		Função do respondente					Total	
		Assistente Diretor Financeiro	Chefe de Serviços Administrativos	Chefe de contabilidade	Diretor Financeiro	Outra		TOC
Utilização do USALI	Não	1	2	3	9	3	1	19
	Sim	1	0	1	10	2	2	16
	Total	2	2	4	19	5	3	35

### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Utilização do USALI” e “Função do Respondente”

	Value	df	Asymp. Sig. (2- sided)	Exact Sig. (2- sided)
Pearson Chi-Square	3.353 <sup>a</sup>	5	.646	.767
Likelihood Ratio	4.155	5	.527	.761
Fisher's Exact Test	3.330			.793
N of Valid Cases	35			

a. 10 cells (83.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .91.

## Apêndice 5.56

### Correlações entre as Variáveis “Número de Centros de Receitas/Resultados” e “Número de Centros de Custos” e as Variáveis que Caracterizam a “Dimensão”

			Número de centros de receitas/resultados	Número de centros de custos	Fator Dimensão	Número de quartos	Número de camas	Número de trabalhadores (média 2008)	Volume de vendas (2008)
<i>Spearman's rho</i>	Número de centros de receitas/resultados	Correlation Coefficient	1,000	,533**	,307*	,289*	,224	,376**	,321**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,012	,018	,070	,002	,009
		N	66	66	66	66	66	66	66
	Número de centros de custos	Correlation Coefficient	,533**	1,000	,134	,114	,021	,273*	,201
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,282	,362	,868	,027	,105
		N	66	66	66	66	66	66	66
	Fator Dimensão	Correlation Coefficient	,307*	,134	1,000	,948**	,919**	,925**	,937**
		Sig. (2-tailed)	,012	,282	.	,000	,000	,000	,000
		N	66	66	66	66	66	66	66
	Número de quartos	Correlation Coefficient	,289*	,114	,948**	1,000	,928**	,816**	,838**
Sig. (2-tailed)		,018	,362	,000	.	,000	,000	,000	
N		66	66	66	66	66	66	66	
Número de camas	Correlation Coefficient	,224	,021	,919**	,928**	1,000	,767**	,774**	
	Sig. (2-tailed)	,070	,868	,000	,000	.	,000	,000	
	N	66	66	66	66	66	66	66	
Número de trabalhadores (média 2008)	Correlation Coefficient	,376**	,273*	,925**	,816**	,767**	1,000	,918**	
	Sig. (2-tailed)	,002	,027	,000	,000	,000	.	,000	
	N	66	66	66	66	66	66	66	
Volume de vendas (2008)	Correlation Coefficient	,321**	,201	,937**	,838**	,774**	,918**	1,000	
	Sig. (2-tailed)	,009	,105	,000	,000	,000	,000	.	
	N	66	66	66	66	66	66	66	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### Apêndice 5.57

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Número de Centros de Custos” e “Tipo de Gestão”

	Valor	Graus liberdade	Significância Assintótica (2-lados)	Significância Exata (2-lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	5,975 <sup>a</sup>	6	,426	,448
<i>Likelihood Ratio</i>	7,887	6	,247	,350
Teste exato de <i>Fisher</i>	4,902			,527
Número de casos válidos	66			

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,55.

### Apêndice 5.58

#### Teste de Significância da Distribuição Cruzada das Variáveis “Orçamentos a Longo Prazo” e “Tipo de Gestão”

	Valor	Graus liberdade	Significância Assintótica (2-lados)	Significância Exata (2-lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	3,508 <sup>a</sup>	2	,173	,192
<i>Likelihood Ratio</i>	3,028	2	,220	,281
Teste exato de <i>Fisher</i>	3,248			,190
Número de casos válidos	62			

a. Duas células (33,3%) têm frequências esperadas inferiores a cinco.

## Apêndice 5.59

### Correlações entre as Variáveis “Finalidades dos Orçamentos” e as Variáveis que Caracterizam a “Dimensão”

			Avaliação do desempenho	Planeamento a curto prazo	Planeamento a longo prazo	Definir objetivos e metas	Motivar a gestão e o pessoal	Auxiliar o controlo	Comunicar planos	Coordenar as atividades
<i>Spearman's rho</i>	Fator dimensão	Correlation Coefficient	,207	,110	-,119	,042	,159	,032	,203	,120
		Sig. (2-tailed)	,107	,394	,358	,746	,218	,803	,114	,355
		N	62	62	62	62	62	62	62	62
	Número de quartos	Correlation Coefficient	,176	,102	-,086	,018	,176	,053	,164	,080
		Sig. (2-tailed)	,171	,428	,505	,890	,171	,680	,203	,536
		N	62	62	62	62	62	62	62	62
	Número de camas	Correlation Coefficient	,145	,092	-,035	,043	,147	,106	,154	,069
		Sig. (2-tailed)	,261	,475	,786	,742	,253	,412	,233	,594
		N	62	62	62	62	62	62	62	62
	Número de trabalhadores (média 2008)	Correlation Coefficient	,236	,097	-,135	,051	,071	-,035	,186	,094
		Sig. (2-tailed)	,065	,454	,295	,691	,582	,788	,147	,469
		N	62	62	62	62	62	62	62	62
	Volume de vendas (2008)	Correlation Coefficient	,274*	,144	-,137	,121	,192	,018	,264*	,187
		Sig. (2-tailed)	,031	,265	,287	,349	,135	,889	,038	,146
		N	62	62	62	62	62	62	62	62

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Apêndice 5.60

### Correlações entre as Variáveis “Finalidades dos Orçamentos” e as Variáveis Associadas à “Intensidade da Concorrência na Indústria”

			Intensidade da concorrência pelo preço	Intensidade da concorrência por pessoal qualificado	Intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/ <i>packages</i>
<i>Spearman's rho</i>	Planeamento a curto prazo	Correlation	,132	,159	,400**
		Coefficient			
		Sig. (2-tailed)	,319	,229	,002
		N	59	59	59
	Planeamento a longo prazo	Correlation	,184	,071	,122
		Coefficient			
		Sig. (2-tailed)	,164	,591	,358
		N	59	59	59
	Definir objectivos e metas	Correlation	,195	,019	,403**
		Coefficient			
		Sig. (2-tailed)	,139	,885	,002
		N	59	59	59
Motivar a gestão e o pessoal	Correlation	-,060	,272*	,420**	
	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,653	,037	,001	
	N	59	59	59	
Auxiliar o controlo	Correlation	,071	,126	,333*	
	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,596	,343	,010	
	N	59	59	59	
Comunicar planos	Correlation	,106	,181	,311*	
	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,424	,170	,016	
	N	59	59	59	
Coordenar as actividades	Correlation	,017	,099	,217	
	Coefficient				
	Sig. (2-tailed)	,899	,457	,099	
	N	59	59	59	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Apêndice 5.61

### Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do BSC” e “Dimensão”

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Fator dimensão	Equal variances assumed	.035	.852	3.429	64	.001	1.19778812	.34935193	.49987741	1.89569883
	Equal variances not assumed			3.026	8.454	.015	1.19778812	.39584504	.29342978	2.10214645
Número de quartos	Equal variances assumed	.003	.956	2.957	64	.004	122.681	41.485	39.804	205.558
	Equal variances not assumed			2.793	8.748	.022	122.681	43.929	22.868	222.494
Número de camas	Equal variances assumed	.626	.432	2.853	64	.006	285.125	99.941	85.470	484.780
	Equal variances not assumed			2.005	7.772	.081	285.125	142.220	-44.518	614.768
Número de trabalhadores (média 2008)	Equal variances assumed	.822	.368	3.618	64	.001	109.504	30.269	49.036	169.973
	Equal variances not assumed			3.054	8.288	.015	109.504	35.859	27.311	191.697
Volume de vendas (2008)	Equal variances assumed	3.245	.076	2.737	64	.008	1.259	.460	.340	2.177
	Equal variances not assumed			4.000	13.203	.001	1.259	.315	.580	1.937

## Apêndice 5.62

### Correlações entre a Variável “Importância Atribuída a Diversos Indicadores” e as Variáveis Associadas à “Intensidade da Concorrência na Indústria”

		Intensidade da concorrência pelo preço	Intensidade da concorrência por pessoal qualificado	Intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/ <i>packages</i>
<i>Spearman's rho</i>	N	63	63	63
Vendas	Correlation Coefficient	,240	,178	,218
	Sig. (2-tailed)	,058	,162	,086
	N	63	63	63
REVPAR	Correlation Coefficient	,170	,112	,270*
	Sig. (2-tailed)	,182	,382	,033
	N	63	63	63
Cash flow	Correlation Coefficient	,055	,011	,144
	Sig. (2-tailed)	,670	,933	,262
	N	63	63	63
GOP	Correlation Coefficient	,079	,205	,165
	Sig. (2-tailed)	,539	,108	,196
	N	63	63	63
EBITDA	Correlation Coefficient	-,018	,169	,107
	Sig. (2-tailed)	,889	,192	,412
	N	61	61	61
Valores reais <i>versus</i> orçamentados	Correlation Coefficient	,201	,153	,390**
	Sig. (2-tailed)	,114	,231	,002
	N	63	63	63
ROI	Correlation Coefficient	,442**	,178	,425**
	Sig. (2-tailed)	,000	,164	,001
	N	63	63	63
EVA	Correlation Coefficient	,354**	,302*	,260*
	Sig. (2-tailed)	,004	,016	,040
	N	63	63	63
Resultado residual	Correlation Coefficient	,297*	,277*	,075
	Sig. (2-tailed)	,018	,028	,561
	N	63	63	63
Receita média	Correlation Coefficient	,227	,006	,269*
	Sig. (2-tailed)	,073	,964	,033
	N	63	63	63
Preço médio por quarto (ADR)	Correlation Coefficient	,074	,275*	,399**
	Sig. (2-tailed)	,562	,029	,001

		Intensidade da concorrência pelo preço	Intensidade da concorrência por pessoal qualificado	Intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/ <i>packages</i>
	N	63	63	63
Avaliações cliente mistério	Correlation Coefficient	,137	,407**	,472**
	Sig. (2-tailed)	,284	,001	,000
	N	63	63	63
Taxa de retenção de clientes	Correlation Coefficient	-,081	,333**	,260*
	Sig. (2-tailed)	,531	,008	,041
	N	62	62	62
Índice de satisfação do cliente	Correlation Coefficient	-,044	,230	,140
	Sig. (2-tailed)	,735	,070	,273
	N	63	63	63
Número de novos serviços	Correlation Coefficient	,208	,226	,511**
	Sig. (2-tailed)	,103	,075	,000
	N	63	63	63
Formação e desenvolvimento do pessoal	Correlation Coefficient	-,055	,240	,282*
	Sig. (2-tailed)	,671	,059	,025
	N	63	63	63
Rotação do pessoal	Correlation Coefficient	-,127	,484**	,205
	Sig. (2-tailed)	,322	,000	,106
	N	63	63	63
Índice de satisfação do pessoal	Correlation Coefficient	,075	,182	,087
	Sig. (2-tailed)	,558	,153	,497
	N	63	63	63

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### Apêndice 5.63

#### Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Percepção das Características do SCG”

Group Statistics

Utilização do USALI		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Compreensibilidade	Sim	16	4,25	,577	,144
	Não	19	3,79	,631	,145
Pormenorização da informação	Sim	16	4,19	,655	,164
	Não	19	3,58	,838	,192
Oportunidade da informação	Sim	15	4,33	,724	,187
	Não	19	3,53	1,124	,258
Exatidão precisão da informação	Sim	16	4,50	,730	,183
	Não	19	3,58	1,017	,233
Adequação da informação	Sim	16	4,31	,704	,176
	Não	19	3,74	,806	,185
Flexibilidade	Sim	16	3,81	,834	,209
	Não	19	3,05	1,079	,247
Custo/Eficácia do sistema	Sim	16	4,19	,655	,164
	Não	19	3,37	,955	,219
Possibilidade de comparação com outros sistemas	Sim	15	3,60	1,056	,273
	Não	18	2,39	1,092	,257
No global	Sim	16	4,00	,632	,158
	Não	19	3,74	,806	,185

## Apêndice 5.63

(continuação)

### Teste de Independência entre Amostras com as Variáveis “Utilização do USALI\_Reclassificada” e “Perceção das Características do SCG”

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Compreensibilidade	Equal variances assumed	,065	,800	2,236	33	,032	,461	,206	,042	,880
	Equal variances not assumed			2,254	32,741	,031	,461	,204	,045	,876
Pormenorização da informação	Equal variances assumed	1,825	,186	2,359	33	,024	,609	,258	,084	1,133
	Equal variances not assumed			2,410	32,848	,022	,609	,253	,095	1,122
Oportunidade da informação	Equal variances assumed	5,053	,032	2,410	32	,022	,807	,335	,125	1,489
	Equal variances not assumed			2,534	30,911	,017	,807	,318	,157	1,457
Exactidão precisão da informação	Equal variances assumed	2,651	,113	3,022	33	,005	,921	,305	,301	1,541
	Equal variances not assumed			3,108	32,269	,004	,921	,296	,318	1,524
Adequação da informação	Equal variances assumed	,117	,735	2,229	33	,033	,576	,258	,050	1,101
	Equal variances not assumed			2,255	32,941	,031	,576	,255	,056	1,095
Flexibilidade	Equal variances assumed	,287	,596	2,296	33	,028	,760	,331	,087	1,433
	Equal variances not assumed			2,348	32,795	,025	,760	,324	,101	1,418
Custo/eficácia do sistema	Equal variances assumed	1,909	,176	2,900	33	,007	,819	,282	,245	1,394
	Equal variances not assumed			2,994	31,814	,005	,819	,274	,262	1,376
Possibilidade de comparação com outros sistemas	Equal variances assumed	,119	,732	3,220	31	,003	1,211	,376	,444	1,978
	Equal variances not assumed			3,230	30,277	,003	1,211	,375	,446	1,976
No global	Equal variances assumed	2,871	,100	1,059	33	,297	,263	,248	-,242	,769
	Equal variances not assumed			1,082	32,864	,287	,263	,243	-,232	,758

## Apêndice 5.64

### Regressão Logística Binária

**Classification Table<sup>a</sup>**

Observed			Predicted		
			Utilização do USALI		Percentage Correct
			Não	Sim	
Step 1	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	4	10	71.4
	Overall Percentage				78.1
Step 2	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	4	10	71.4
	Overall Percentage				78.1
Step 3	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	4	10	71.4
	Overall Percentage				78.1
Step 4	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	4	10	71.4
	Overall Percentage				78.1
Step 5	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	4	10	71.4
	Overall Percentage				78.1
Step 6	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	3	11	78.6
	Overall Percentage				81.3
Step 7	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	3	11	78.6
	Overall Percentage				81.3
Step 8	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	3	11	78.6
	Overall Percentage				81.3
Step 9	Utilização do USALI	Não	15	3	83.3
		Sim	6	8	57.1
	Overall Percentage				71.9

a. The cut value is .500

Apêndice 5.64 (continuação)

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	
Step 1 <sup>a</sup>	quali_si_compre_first	-1.447	1.707	.719	1	.397	.235	
	quali_si_pormen_first	.235	1.235	.036	1	.849	1.265	
	quali_si_oport_first	1.050	1.173	.802	1	.371	2.858	
	quali_si_exact_first	.879	.896	.964	1	.326	2.410	
	quali_si_adequa_first	-.142	1.047	.018	1	.892	.867	
	quali_si_flex_first	-.150	.852	.031	1	.860	.861	
	quali_si_custo_efic_first	1.617	1.419	1.297	1	.255	5.036	
	quali_si_compar_first	1.023	.687	2.219	1	.136	2.781	
	quali_si_des_glob_first	-2.574	1.630	2.494	1	.114	.076	
	N_BREAK	-.049	.290	.029	1	.865	.952	
Step 2 <sup>a</sup>	Constant	-1.175	4.189	.079	1	.779	.309	
	quali_si_compre_first	-1.433	1.680	.727	1	.394	.239	
	quali_si_pormen_first	.229	1.228	.035	1	.852	1.258	
	quali_si_oport_first	.998	1.086	.844	1	.358	2.712	
	quali_si_exact_first	.853	.869	.963	1	.326	2.346	
	quali_si_flex_first	-.170	.842	.041	1	.840	.844	
	quali_si_custo_efic_first	1.569	1.373	1.307	1	.253	4.803	
	quali_si_compar_first	1.032	.686	2.265	1	.132	2.807	
	quali_si_des_glob_first	-2.549	1.619	2.479	1	.115	.078	
	N_BREAK	-.036	.271	.017	1	.896	.965	
Step 3 <sup>a</sup>	Constant	-1.386	3.859	.129	1	.720	.250	
	quali_si_compre_first	-1.389	1.649	.710	1	.399	.249	
	quali_si_pormen_first	.241	1.227	.039	1	.844	1.272	
	quali_si_oport_first	.985	1.086	.824	1	.364	2.679	
	quali_si_exact_first	.841	.866	.943	1	.332	2.319	
	quali_si_flex_first	-.184	.838	.048	1	.827	.832	
	quali_si_custo_efic_first	1.550	1.364	1.292	1	.256	4.714	
	quali_si_compar_first	1.022	.678	2.276	1	.131	2.779	
	quali_si_des_glob_first	-2.529	1.609	2.471	1	.116	.080	
	Constant	-1.519	3.736	.165	1	.684	.219	
Step 4 <sup>a</sup>	quali_si_compre_first	-1.311	1.567	.700	1	.403	.270	
	quali_si_oport_first	1.033	1.050	.967	1	.325	2.808	
	quali_si_exact_first	.906	.801	1.277	1	.258	2.474	
	quali_si_flex_first	-.136	.809	.028	1	.866	.873	
	quali_si_custo_efic_first	1.487	1.327	1.255	1	.263	4.425	
	quali_si_compar_first	1.028	.673	2.334	1	.127	2.796	
	quali_si_des_glob_first	-2.493	1.596	2.440	1	.118	.083	
	Constant	-1.417	3.657	.150	1	.698	.242	
	Step 5 <sup>a</sup>	quali_si_compre_first	-1.357	1.534	.782	1	.376	.257
		quali_si_oport_first	1.068	1.028	1.079	1	.299	2.909
quali_si_exact_first		.848	.719	1.393	1	.238	2.335	
quali_si_custo_efic_first		1.517	1.311	1.340	1	.247	4.558	
quali_si_compar_first		.989	.625	2.504	1	.114	2.689	
quali_si_des_glob_first		-2.574	1.525	2.848	1	.091	.076	
Constant		-1.309	3.577	.134	1	.714	.270	
Step 6 <sup>a</sup>		quali_si_oport_first	.517	.764	.458	1	.499	1.676
		quali_si_exact_first	.824	.699	1.390	1	.238	2.280
		quali_si_custo_efic_first	1.183	1.235	.918	1	.338	3.266
	quali_si_compar_first	.796	.534	2.227	1	.136	2.217	
	quali_si_des_glob_first	-2.293	1.480	2.399	1	.121	.101	
	Constant	-3.677	2.633	1.950	1	.163	.025	
	Step 7 <sup>a</sup>	quali_si_exact_first	1.066	.613	3.021	1	.082	2.904
		quali_si_custo_efic_first	.955	1.159	.679	1	.410	2.598
		quali_si_compar_first	.925	.532	3.027	1	.082	2.522
		quali_si_des_glob_first	-1.943	1.310	2.200	1	.138	.143
Constant		-3.497	2.638	1.757	1	.185	.030	
Step 8 <sup>a</sup>		quali_si_exact_first	1.286	.594	4.677	1	.031	3.617
		quali_si_compar_first	1.092	.493	4.911	1	.027	2.982
		quali_si_des_glob_first	-1.241	.869	2.039	1	.153	.289
		Constant	-3.954	2.516	2.471	1	.116	.019
		Step 9 <sup>a</sup>	quali_si_exact_first	.824	.463	3.172	1	.075
	quali_si_compar_first		.888	.428	4.305	1	.038	2.430
	Constant		-6.157	2.238	7.567	1	.006	.002

## Apêndice 5.65

### Análise Fatorial das Variáveis “Utilização da Informação sobre Custos” e “Usos dos Orçamentos”

#### Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,191	39,950	39,950	7,191	39,950	39,950	3,963	22,019	22,019
2	1,900	10,556	50,506	1,900	10,556	50,506	3,415	18,974	40,993
3	1,598	8,879	59,385	1,598	8,879	59,385	2,275	12,639	53,632
4	1,535	8,529	67,914	1,535	8,529	67,914	2,136	11,865	65,497
5	1,066	5,923	73,837	1,066	5,923	73,837	1,501	8,341	73,837
6	,915	5,083	78,920						
7	,641	3,559	82,479						
8	,563	3,126	85,605						
9	,498	2,766	88,371						
10	,449	2,494	90,864						
11	,443	2,463	93,327						
12	,356	1,980	95,307						
13	,299	1,661	96,968						
14	,172	,955	97,924						
15	,126	,702	98,626						
16	,110	,609	99,235						
17	,094	,520	99,755						
18	,044	,245	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

## Apêndice 5.65

(continuação)

### Análise Fatorial das Variáveis “Utilização da Informação sobre Custos” e “Usos dos Orçamentos”

Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

Usos dos orçamentos	Component				
	1	2	3	4	5
Orçamento para auxiliar o controlo	,831				
Orçamento para planeamento a curto prazo	,740		,410		
Orçamento para planeamento a longo prazo	,684				
Orçamento para comunicar planos	,681	,443			
Orçamento para coordenar as actividades	,662				
Orçamento para definir objectivos e metas	,637				
Orçamento para motivar a gestão e o pessoal	,610			,459	
Informação sobre custos para fixação de preços de serviços		,807			
Informação sobre custos para design de novos serviços		,751			
Informação sobre custos para benchmarking		,716			
Informação sobre custos para aceitação ou rejeição de pacotes de vendas de tour operadores		,713			
Informação sobre custos para decisões relativas a serviços		,709			
Informação sobre custos para redução de custos			,858		
Informação sobre custos para orçamentação			,788		
Informação sobre custos para avaliação do desempenho				,895	
Orçamento para avaliação do desempenho	,506			,520	
Informação sobre custos para análises de rendibilidade de clientes					,667
Informação sobre custos para estudos especiais sobre custos			,422	,447	-,505

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.

## Apêndice 5.66

### Regressão Logística Binária

**Block 1: Method = Enter**

#### Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	32,406	4	,000
	Block	32,406	4	,000
	Model	32,406	4	,000

#### Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	46,497 <sup>a</sup>	,423	,573

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than ,001.

#### Classification Table<sup>a</sup>

Observed			Predicted		Percentage Correct
			Cluster Number of Case		
			1	2	
Step 1	Cluster Number of Case	1	18	5	78,3
		2	4	32	88,9
Overall Percentage					84,7

a. The cut value is ,500

#### Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>	Gestão_t(1)	2,449	,905	7,318	1	,007	11,575
	Conc_novos	1,700	,665	6,539	1	,011	5,476
	USALI_R(1)	-2,913	,886	10,802	1	,001	,054
	Vendas	-,690	,320	4,645	1	,031	,502
	Constant	-2,165	2,385	,824	1	,364	,115

a. Variable(s) entered on step 1: Gestão\_t, Conc\_novos, USALI\_R, Vendas.

## Apêndice 5.67

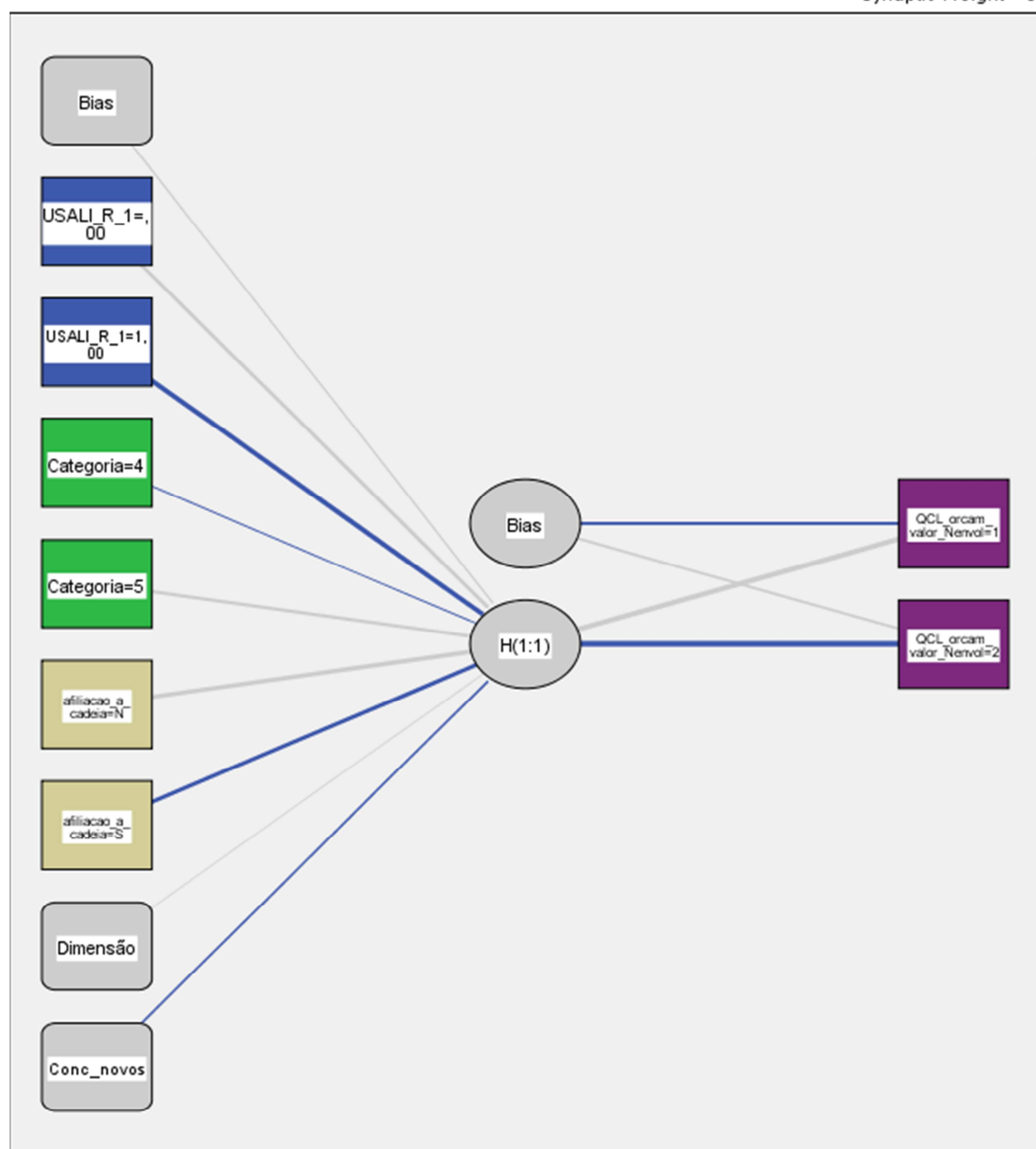
### Perceptron de Camadas Múltiplas

#### Multilayer Perceptron

Case Processing Summary			
		N	Percent
Sample	Training	59	100,0%
Valid		59	100,0%
Excluded		7	
Total		66	

Network Information			
Input Layer	Factors	1	USALI_R_1
		2	Categoria
		3	Afiliação a cadeia hoteleira, S/N
	Covariates	1	Fator dimensão
		2	Intensidade da concorrência no lançamento de novos serviços/ <i>packages</i>
			Number of Units <sup>a</sup> 8
	Rescaling Method for Covariates	Standardized	
Hidden Layer(s)	Number of Hidden Layers		1
	Number of Units in Hidden Layer 1 <sup>a</sup>		1
Output Layer	Activation Function		Hyperbolic tangent
	Dependent Variables	1	Cluster Number of Case
	Number of Units		2
	Activation Function		Softmax
	Error Function		Cross-entropy

— Synaptic Weight > 0  
— Synaptic Weight < 0



Hidden layer activation function: Hyperbolic tangent

Output layer activation function: Softmax

## Apêndice 5.67

(continuação)

<b>Model Summary</b>			
Training	Cross Entropy Error	12,281	
	Percent Incorrect Predictions	6,8%	
	Stopping Rule Used	Relative change in training error criterion (,0001) achieved	
	Training Time	00:00:00,141	
Dependent Variable: Cluster Number of Case			

<b>Classification</b>				
Sample	Observed	Predicted		Percent Correct
		1	2	
Training	1	24	1	96,0%
	2	3	31	91,2%
	Overall Percent	45,8%	54,2%	93,2%
Dependent Variable: Cluster Number of Case				

## Apêndice 5.68

### Regressão Logística Binária

Block 1: Method = Enter

#### Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	25,338	3	,000
	Block	25,338	3	,000
	Model	25,338	3	,000

#### Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	51,044 <sup>a</sup>	,344	,478

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than ,001.

#### Classification Table<sup>a</sup>

Observed			Predicted		Percentage Correct
			Cluster Number of Case		
			1	2	
Step 1	Cluster Number of Case	1	37	3	92,5
		2	6	14	70,0
Overall Percentage					85,0

a. The cut value is ,500

#### Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>	Conc_novos	2,413	,693	12,112	1	,001	11,164
	Reg_explor			8,733	2	,013	
	Reg_explor(1)	2,527	,899	7,895	1	,005	12,518
	Reg_explor(2)	2,285	1,033	4,892	1	,027	9,824
	Constant	-11,027	2,902	14,439	1	,000	,000

a. Variable(s) entered on step 1: Conc\_novos, Reg\_explor.

## Apêndice 5.69

### Regressão Logística Binária

Block 1: Method = Enter

#### Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	18,201	4	,001
	Block	18,201	4	,001
	Model	18,201	4	,001

#### Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	59,735 <sup>a</sup>	,265	,362

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

#### Classification Table<sup>a</sup>

Observed			Predicted		Percentage Correct
			Cluster Number of Case		
			1	2	
Step 1	Cluster Number of Case	1	32	5	86,5
		2	8	14	63,6
Overall Percentage					78,0

a. The cut value is ,500

#### Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>						
n_quartos	-,009	,005	4,067	1	,044	,991
n_trab	,018	,007	6,130	1	,013	1,018
Conc_preco	1,583	,716	4,886	1	,027	4,869
Gestão_t(1)	1,399	,817	2,932	1	,087	4,051
Constant	-8,866	3,537	6,284	1	,012	,000

a. Variable(s) entered on step 1: n\_quartos, n\_trab, Conc\_preco, Gestão\_t.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alcouffe, S., N. Berland e Y. Levant (2008) Actor-Networks and The Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Study, *Management Accounting Research*, 19, 1-17.

Anderson, S., J. Hesford e S. Young (2002) Factors Influencing the Performance of Activity Based Costing Teams: a Field Study of ABC Model Development Time in the Automobile Industry, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 195-211.

Ashton, D., T. Hopper e R. Scapens (1995) *Issues in Management Accounting*, segunda edição, Hemel Hempstead, Prentice Hall International.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2005) *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Hoteleras*, documento 30 de Contabilidad de Gestión, Madrid.

Atkinson, H. (2006) Performance Measurement in the International Hospitality Industry, in Harris, P. e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 46-70.

Atkinson, H. e J. B. Brown (2001) Rethinking Performance Measures: Assessing Progress in UK Hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 3, 3, 128-135.

Banker, R., G. Potter e D. Srinivasan (2005) Association of Nonfinancial Performance Measures with the Financial Performance of a Lodging Chain, *Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 46, 4, 394-412.

Beals, P. (1995) The Hotel Management Contract: Lessons from the North American Experience in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 278-294.

Bjoornenak, T. e O. Olson (1999) Unbundling Management Accounting Innovations, *Management Accounting Research*, 10, 4, 325-338.

Blocher, E., K. Chen, G. Cokins e T. Lin (2005) *Cost Management – A Strategic Emphasis*, 3<sup>rd</sup> Ed., New York, McGraw-Hill.\*

Borges, A., A. Rodrigues, e J. Morgado (2004) *Contabilidade e Finanças para a Gestão*, 2.<sup>a</sup> Ed., Lisboa, Áreas Editora.

Brignall, S. (1997) A Contingent Rationale for Cost System Design in Services, *Management Accounting Research*, 8, 3, 325-46.

Brignall, T., L. Fitzgerald, R. Johnston e R. Silvestro (1991) Product Costing in Service Organizations, *Management Accounting Research*, 2, 4, 227-248.

Brotherton, B. e J. Shaw (1996) Towards an Identification and Classification of Critical Success Factors in UK Hotels Plc, *International Journal of Hospitality Management*, 15, 2, 113-135.

- Brown, J. B. (1995) Management Control in the Hospitality Industry: Behavioural Implications, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 183-201.
- Brown, J. B. e B. McDonnell (1995) The Balanced Score-card: Short-Term Guest or Long Term Resident?, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7, 2-3, 7-11.
- Brown, J. B. e H. Atkinson (2001) Budgeting in the Information Age: a Fresh Approach, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13, 3, 136-143.
- Bunce, P., R. Fraser e L. Woodcock (1995) Advanced Budgeting: a Journey to Advanced Management Systems, *Management Accounting Research*, 6, 3, 253-265.
- Burgess, C. (2004) Planning for the Centralization of Accounting in Chain Hotels, *Tourism and Hospitality Planning and Development*, 1, 2, 145-156.
- Burgess, C. e K. Bryant (2001) Revenue Management – the Contribution of the Finance Function to Profitability, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13, 3, 144 – 150.
- Burns, J. e J. Vaivio (2001) Management Accounting Change, *Management Accounting Research*, 12, 4, 389-402.
- Caiado, A. (2008) *Contabilidade Analítica e de Gestão*, 4.<sup>a</sup> Ed., Lisboa, Áreas Editora.
- Carvalho, C., E. Cardoso e J. Carvalho (2002) A Investigação de Contabilidade de Gestão em Portugal: um Estudo Empírico, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 443, 232-240.
- Chapman, C. (1997) Reflections on a Contingent View of Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2, 189-205.
- Chenhall, R. (2003) Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2-3, 127-168.
- Chenhall, R. e D. Morris (1986) The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *The Accounting Review*, LXI, 1, 16-35.
- Chenhall, R. e K. Langfield-Smith (1998) Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study, *Management Accounting Research*, 9, 1, 1-19.
- Chin, J., W. Barney e H. O’Sullivan (1995) Best Accounting Practice in Hotels: a Guide for Other Industries?, *Management Accounting*, 73, 11, 57-58.
- CIMA-ICAEW (2004) *Better Budgeting: A Report on the Better Budgeting Forum from CIMA and ICAEW*, ICAEW/CIMA, Londres.

- Cohen, S, G. Venieris e E. Kaimenaki (2005) ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares, *Managerial Auditing Journal*, 20, 9, 981-1000.
- Collier, P. e A. Gregory (1995a) Strategic Management Accounting: a UK Hotel Sector Case Study, *International Journal of Hospitality Management*, 7, 1, 16-21.
- Collier, P. e A. Gregory (1995b) The Practice of Management Accounting in Hotel Groups, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 137- 159.
- Collini, P. (2006) Cost Analysis in the Hotel Industry, in Harris, P. e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 165-187.
- Cooper, R. e R. Kaplan (1991) Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, May-June, 130-135.
- Costa, R. (2008) *Introdução à Gestão Hoteleira*, Lisboa, Lidel.
- Cruz, M. I. (2007) *Performance Measurement Practices in a Globalized Setting in the Hospitality Industry: an Interpretive Perspective*, Tese de Doutoramento não publicada, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- Decreto-Lei n.º 39/2008, D.R. I Série, 48, (7-3-2008), 1440-1456.
- DeFranco, A. (1997) The Importance and Use of Financial Forecasting and Budgeting at the Departmental Level in the Hotel Industry as Perceived by Controllers, *Hospitality Research Journal*, 20, 3, 99-110.
- Deloitte (2009) Atlas da Hotelaria 2009, *Publitoris Hotelaria*, 44, 31-36.
- Denton, G. e B. White (2000) Implementing a Balanced-Scorecard Approach to Managing Hotel Operations, *Cornell Hospitality Quarterly*, 41, 1, 94-107.
- DeRoos, J. (2010) Hotel Management Contracts – Past and Present, *Cornell Hospitality Quarterly*, 51, 1, 68-80.
- Direção-Geral do Turismo (2006) Estrutura Organizacional dos Grupos Económicos do Turismo em Portugal, Alojamento, Distribuição. [Online]. Direção de Serviços de Estudos e Estratégia Turísticos. s.l. 2006. Disponível em URL: <<http://www.dgturismo.pt>> [20 Setembro de 2010].
- Doran, M., K. Haddad e C. Chee (2002) Maximising The Success of Balanced Scorecard Implementation in The Hospitality Industry, *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 3, 3, 33-58.
- Downie, N. (1995) The Use of Accounting Information in Hotel Marketing Decisions, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 202-221.

- Downie, N. (1997) The Use of Accounting Information in Hotel Marketing Decisions, *International Journal of Hospitality Management*, 16, 3, 305-312.
- Drury, C. (1998) Recent and Future Developments in Management Accounting, Actas das VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria, Tomo I, Coimbra, ISCAC, 373-400.
- Drury, C. e M. Tayles (1995) Issues Arising from Surveys of Management Accounting Practice, *Management Accounting Research*, 6, 3, 267-280.
- Duarte, P. (2004) ABC – Estado Atual de Aplicação em Portugal, *Jornal de Contabilidade*, 333, 418-427.
- Dugdale, D. (1994) Theory and Practice: The Views of CIMA Members and Students, *Management Accounting*, 72, 8, 56-58.
- Dunn, K. e D. Brooks (1990) Profit Analysis: Beyond Yield Management, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 31, 3, 80-90.
- Eccles, R. (1991) The Performance Measurement Manifesto, *Harvard Business Review*, January-February, 131-137.
- Eldenburg, L. e S. Wolcott (2005) *Cost Management: Measuring, Monitoring and Motivating performance*, USA, John Wiley & Sons.
- Enz, C. e G. Potter (1998) The Impact of Variety on The Costs and Profits of a Hotel Chain's Properties, *Journal of Hospitality and Tourism Research*, 22, 2, 142-157.
- Enz, C., G. Potter e J. Siguaw (1999) Serving More Segments and Offering More Products, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 40, 6, 54-62.
- Estevão, C., J. Ferreira e V. Braga (2009) Estratégias de Desenvolvimento dos Estabelecimentos Hoteleiros da Região de Turismo da Serra da Estrela: Aplicação da Metodologia dos Grupos Estratégicos, Primeiro Congresso de Desenvolvimento Regional de Cabo Verde, Segundo Congresso Lusófono de Ciência Regional e 15º Congresso da Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Regional, Universidade Jean Piaget, Cabo Verde, Julho. Disponível em <<http://www.apdr.pt/congresso/2009/pdf/Sessão%208/61A.pdf>> [15 Outubro de 2010].
- Evans, N. (2005) Assessing the Balanced Scorecard as a Management Tool for Hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17, 5, 376-390.
- Ezzamel, M., S. Lilley e H. Willmott (1997) Accounting for Management and Managing Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK, *Journal of Management Studies*, 34, 3, 439-463.
- Ferreira A. (2002) *Management Accounting and Control Systems Design and Use: An Exploratory Study in Portugal*, Tese de Doutoramento não publicada, The Management School, Lancaster University.

Ferreira, R. e L. Ferreira (2003) La Contabilidad de Gestión en Portugal, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1, 1, 109-135.

Field, H. (1995) Financial Management Implications of Hotel Management Contracts: a UK Perspective, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 261-277.

Foster, G. e M. Gupta (1994) Marketing, Cost Management and Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, 6, 43-77.

Franco, V. (2002) Sobre os Conceitos de Contabilidade de Gestão e de Custos, *Revista de Contabilidade e Comércio*, LVIII, 230, 355-376.

Franco, V., A. Oliveira, A. Morais, B. Oliveira, I. Lourenço, M. Jesus, M. Major e R. Serrasqueiro (2005) *Contabilidade de Gestão – o Apuramento dos Custos e a Informação de Apoio à Decisão*, I, Lisboa, Publisher Team.

Franco, V., A. Oliveira, A. Morais, B. Oliveira, I. Lourenço, M. Jesus, M. Major e R. Serrasqueiro (2006) *Contabilidade de Gestão – Orçamento Anual e Instrumentos de Avaliação do Desempenho Organizacional*, II, Lisboa, Publisher Team.

Geller, A. (1985) Tracking the Critical Success Factors for Hotel Companies, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 25, 76-81.

Geller, A. e R. Schmidgall (1980) Cost Allocation Under the Uniform System of Accounts, *Cornell Hotel and Administration Quarterly*, 21, 3, 31-39.

Gomes, C. (2007) *A Contabilidade de Gestão e o Custeio Baseado nas Atividades nas Grandes Empresas Portuguesas. Os Determinantes do Custeio Baseado nas Atividades*, Tese de Doutoramento não publicada, Universidade do Minho.

Gomes, C. e L. L. Rodrigues (2004) A Estrutura de Custos das Atividades Económicas Portuguesas e o Custeio Baseado nas Atividades, X Congresso de Contabilidade, Lisboa, Novembro.

Gordon, L. e V. K. Narayanan (1984) Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organisation Structure: an Empirical Investigation, *Accounting, Organisations and Society*, 9, 1, 33-47.

Granlund, M. e K. Lukka (1998) It's a Small World of Management Accounting Practices, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.

Guiding, C. (2003) Hotel Owner/Operator Structures: Implications for Capital Budgeting Process, *Management Accounting Research*, 14, 179-199.

Guiding C. (2006) Investment Appraisal Issues Arising in Hotels Governed by A Management Contract, in P. Harris e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry*, Oxford Butterworth-Heinemann, 400-422.

Guilding, C. e L. McManus (2002) The Incidence, Perceived Merit and Antecedents of Customer Accounting: an Exploratory Note, *Accounting, Organisations and Society*, 27, 45-59.

Haktanir, M. (2006) in P. Harris e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry*, Oxford Butterworth-Heinemann, 3-21.

Haktanir, M. e P. Harris (2005) Performance Measurement Practice in an Independent Hotel Context, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17, 1, 39-50.

Hales, J. (2005) *Accounting and Financial Analysis*, USA, Elsevier, Butterworth-Heinemann.

Hansen, S, D. Otley e W. Van der Stede (2003) Practice Developments in Budgeting: an Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.

Harris, P. (1995) A Development Strategy for the Hospitality Operations Management Curriculum, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7, 5, 29-32.

Harris, P. (1997) A Seminar Role-Play Model for Hospitality Accounting and Finance Education: Development, Implementation and Evaluation, *International Journal of Hospitality Management*, 16, 1, 65-77.

Harris, P. (1999) *Profit Planning*, 2<sup>nd</sup> Ed., Oxford, Butterworth-Heinemann.

Harris, P. (2006) The Profit Planning Framework: Applying Marginal Accounting Techniques to Hospitality Services, in P. Harris e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 138-150.

Harris, P. e I. Graham (1999) Development of a Profit Planning Framework in an International Hotel Chain: a Case Study, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 11, 5, 198-204.

Harris, P. e J. B. Brown (1998) Research and Development in Hospitality Accounting and Financial Management, *International Journal of Hospitality Management*, 17, 2, 161-181.

Harris, P. e M. Mongiello (2001) Key Performance Indicators in European Hotel Properties: General Managers' Choices and Company Profiles, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13, 3, 120-127.

Harris, P. e M. Mongiello (2006) Developing a Benchmarking Methodology for the Hotel Industry, in Harris, P. e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 105-133.

Hill, M. e A. Hill (2009) *Investigação por Questionário*, 2.<sup>a</sup> Ed., Lisboa, Edições Sílabo.

Hope, J. and R. Fraser (2003) Who Needs Budgets?, *Harvard Business Review*, Feb., 81, 2, 108-115.

Hornigren, C., S. Datar e M. Rajan (2012) *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 14.<sup>a</sup> Ed., Inglaterra, Pearson Education Limited.

Hotel Association of New York City (HANYC) (1996) *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 9<sup>th</sup> revised Ed., Michigan, American Hotel and Lodging Educational Institute.

Hotel Association of New York City (HANYC) (2006) *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 10<sup>th</sup> revised Ed., Michigan, American Hotel and Lodging Educational Institute.

Huckestein, D. e R. Duboff (1999) Hilton Hotels, A Comprehensive Approach to Delivering Value for All Stakeholders, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 4, 4, 28-38.

Innes, J. e F. Mitchell (1995) Activity-Based Costing, in Ashton, D., T. Hopper e R. Scapens, *Issues in Management Accounting*, Hertfordshire, Prentice Hall Europe, 115-136.

Innes, J., F. Mitchell e D. Sinclair (2000) Activity Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting Research*, 11, 349-362.

Institute of Management Accountants (IMA) (2008) *Statements on Management Accounting – Practice of Management Accounting*. [Online]. USA, 2008. Disponível em URL: <http://www.imanet.org> [21 de Junho de 2010].

Instituto Nacional de Estatística (INE), I. P. (2009) Estatísticas do Turismo 2008. [Online]. Lisboa-Portugal, 2009. Disponível em URL: <<http://www.ine.pt>> [4 de Março de 2010]. ISSN 0377-2306.

Instituto Nacional de Estatística (INE), I. P. (2010) Estatísticas do Turismo 2009. [Online]. Lisboa-Portugal, 2010. Disponível em URL: <<http://www.ine.pt>> [17 de Dezembro de 2012]. ISSN 0377-2306.

Instituto para a Inovação e Formação (1999) *Hotelaria em Portugal*, Coleção de Estudos Sectoriais 3, Lisboa.

Jagels, M. (2007) *Hospitality Management Accounting*, 9<sup>th</sup> Ed., New Jersey, John Wiley and Sons.

Johnson, H. T. e R. S. Kaplan (1991) *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, 2<sup>nd</sup> Ed., Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

Jones, P. (1999) Operational Issues and Trends in the Hospitality Industry, *Hospitality Management*, 18, 4, 427-442.

Jones, T. (1995) Identifying Managers' Information Needs in Hotel Companies, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 163-182.

- Jones, T. (1998) UK Hotel Operators Use of Budgetary Procedures, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10, 3, 96-100.
- Jones, T. (2006) Budgetary Practice Within Hospitality, in Harris, P. e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 72-86.
- Jones, T. (2008) Improving Hotel Budgetary Practice – A Positive Theory Model, *International Journal of Hospitality Management*, 27, 529-540.
- Jones, T. Colwyn e D. Dugdale (2002) The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity, *Accounting, Organisations and Society*, 27, 121-163.
- Joshi, P. L. (2001) The International Diffusion of New Management Accounting Practices: the Case of India, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10, 85-109.
- Kaplan (1984) The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, LIX, 3, 390-418.
- Kaplan e Narayanan (2001) Measuring and Managing Customer Profitability, *Journal of Cost Management*, 15, 5, 5-15.
- Kaplan, R. e D. Norton (1992) The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Jan./Feb., 71-79.
- Kaplan, R. e D. Norton (1993) Putting the Balanced Scorecard to Work, *Harvard Business Review*, Sep./Out., 134-147.
- Kaplan, R. e D. Norton (1996) Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, Jan./Feb., 75-85.
- Karadag, I. e W. Kim (2006) Comparing Market-Segment-Profitability Analysis as Hotel Marketing-decision Tools, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 47, 2, 155-173.
- Khandwalla, P. N. (1972) The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research*, 275-285.
- Kotas (1975) *Market Orientation in the Hotel and Catering Industry*, London, Surrey University Press.
- Krakhmal, V. (2006) Customer Profitability Accounting in the Context of Hotels, in P. Harris e M. Mongiello (eds.), *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 188-210.
- Kwansa, F. e R. Schmidgall (1999) The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: its Importance and Use by Hotel Managers, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 40, 6, 88-94.
- Lafferty, G. e A. van Fossen (2001) Integrating the Tourism Industry: Problems and Strategies, *Tourism Management*, 22, 1, 11-19.

Lamelas, J. (2004) *Sistema Uniforme de Contabilidade Analítica de Gestão Hoteleira*, Lisboa, Vislis Editores.

Lamelas, José e Teixeira, Carlos (1982) *Um Plano de Contabilidade para a Hotelaria*, Lisboa, Clássica Editora.

Langfield-Smith, K. (1997) Management Control Systems and Strategy: a Critical Review, *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2, 207-232.

Leitão, C. (2002) *Investigação da Rentabilidade de Clientes: Um Estudo no Sector Hoteleiro do Nordeste*, Dissertação de Mestrado não publicada, Universidade de Brasília.

Lima Santos, L., C. Gomes e N. Arroteia (2010) Determinantes da Contabilidade de Gestão nas Unidades Hoteleiras de Portugal, XIV Encontro AECA (Universidade de Coimbra), GITUR, ESTM/IPL.

Litteljohn, D. (2006) Hotels, in Brotherton, B. (ed.) *The International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth and Heinemann, 5-29.

Ma, Yi e M. Tayles (2009) On the Emergence of Strategic Management Accounting: an Institutional Perspective, *Accounting and Business Research*, 39, 5, 473-495.

Machado, M. J. (2007) Uma Abordagem Contingencial da Repartição dos Custos Indiretos nas PME's Portuguesas, Tese de Doutoramento não publicada, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.

Major, M. J. e R. Vieira (eds.) (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa, Escolar editora.

Makrigiannakis, G. e M. Soteriades (2007) Management Accounting in the Hotel Business: The Case of the Greek Hotel Industry, *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 8, 4, 47-76.

Malmi, T. e D. Brown (2008) Management Control Systems as a Package – Opportunities, Challenges and Research directions, *Management Accounting Research*, 19, 4, 287-300.

Mattimoe, R. e W. Seal (2011) Pricing in a Service Sector Context: Accounting and Marketing Logics in the Hotel Industry, *European Accounting Review*, 20, 2, 355-388.

Mendonza, C. e P. Bescos (2001) An Explanatory Model of Manager's Information Needs: Implications for Management Accounting, *The European Accounting Review*, 10, 2, 257-289.

Mia, L. e A. Patiar (2001) The Use of Management Accounting Systems in Hotels: an Exploratory Study, *International Journal of Hospitality Management*, 20, 2, 111-128.

Mia, L. e B. Clarke (1999) Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance, *Management Accounting Research*, 10, 137-158.

- Mia, L. e R. Chenhall (1994) The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness, *Accounting, Organisations and Society*, 19, 1, 1-13.
- Mortal, A. (2007) *Contabilidade de Gestão*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Neely, A., M. Gregory e K. Platts (1995) Performance Measurement System Design: a Literature Review and Research Agenda, *International Journal of Operations and Production Management* 15, 4, 80-116.
- Noone, B. e P. Griffin (1997) Enhancing Yield Management with Customer Profitability Analysis, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9, 2, 75-79.
- Noone, B. e P. Griffin (1998), Development of an Activity-based Customer Profitability System for Yield Management, *Progress in Tourism and Hospitality Research*, 4, 279-292.
- Noone, B. e P. Griffin (1999) Managing the Long-Term Profit Yield From Market-Segments in a Hotel Environment: a Case Study on The Implementation of Customer Profitability Analysis, *Hospitality Management*, 18, 2, 111-128.
- Nordling, C. e S. Wheeler (1992) Building a Market-Segment Accounting Model to Improve Profits, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 33, 3, 29-37.
- Norreklit, H. (2000) The Balance on the Balanced Scorecard – a Critical Analysis of Some of its Assumptions, *Management Accounting Research*, 11, 65-88.
- Nunes, C. (2009), O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa, Tese de Mestrado não publicada, ISCTE-IUL.
- Oliveira, E, C. Silva, K. Campelo e A. Silva (2008) Utilização da Gestão de Custos para a Tomada de Decisão: um Estudo em Hotéis de Porto de Galinhas no Município de Ipojuca-PE, 18.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado-RS, 24 a 28 de Agosto.
- Otley, D. T. (1980) The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428.
- Pavlatos, O. e I. Paggios (2007) Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos*, 2, 2, 39-59.
- Pavlatos, O. e I. Paggios (2009a) A Survey of Factors Influencing Cost System Design in Hotels, *International Journal of Hospitality Management*, 28, 263-271.
- Pavlatos, O. e I. Paggios (2009b) Management Accounting Practices in the Greek Hospitality Industry, *Managerial Auditing Journal*, 24, 1, 81-98.
- Pavlatos, O. e I. Paggios (2009c) Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33, 511-527.
- Pellinen, J. (2003) Making Price Decisions in Tourism Enterprises, *International Journal of Hospitality Management*, 22, 217-235.

- Pereira, C. e V. Franco (2001) *Contabilidade Analítica*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Pérez, B. e A. Gallardo (2004) El Cuadro de Mando como Instrumento para la Gestión: Una Propuesta para el Sector Hotelero, *Estudios Turísticos*, 159, 55-85.
- Persic, M. e S. Jankovic (2010) Performance Benchmarking Tool in the Croatian Hotel Industry, EuroCHRIE, Amesterdão, 25-28 Outubro.
- Phillips, P. (1994) Welsh Hotel: Cost-Volume-Profit Analysis and Uncertainty, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 6, 3, 31-36.
- Phillips, P. (1999) Performance Measurement Systems and Hotels: a New Conceptual Framework, *Hospitality Management*, 18, 171-182.
- Phillips, P. (2000) The Strategic Planning/Finance Interface: Does Sophistication Really Matter?, *Management Decision*, 38, 8, 541-549.
- Phillips, P. e P. Louvieris (2005) Performance Measurement Systems in Tourism, Hospitality and Leisure Small Medium-Sized Enterprises: A Balanced Scorecard Perspective, *Journal of Travel Research*, 44, 201-211.
- Pierce, B. e T. O’Dea (2003) Management Accounting Information and the Needs of Managers – Perceptions of Managers and Accountants Compared, *The British Accounting Review*, 35, 3, 257-290.
- Pinto, F. (2007) *Balanced Scorecard – Alinhar a Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*, Lisboa, Edições Sílabo.
- Pizzini, M. (2006) The Relation Between Cost-System Design, Manager’s Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost-Data and Financial Performance: an Empirical Study of US Hospitals, *Accounting, Organizations and Society*, 31, 2, 179-210.
- Planas, F. (2004) *La Contabilidad de Gestión en la Industria Hotelera: Estudio sobre su Implantación en las Cadenas Hoteleiras en España*, Tese de Doutoramento não publicada, Universitat Rovira i Virgili.
- Portaria 326/2008, D.R. I Série, 82, (28-4-2008), 2418-2430.
- Potter, G. e R. Schmidgall (1999) Hospitality Management Accounting: Current Problems and Future Opportunities, *International Journal of Hospitality Management*, 18, 4, 387-400.
- Quain, W. (1992) Analysing Sales-Mix Profitability, *Cornell Hotel and Administration Quarterly*, 33, 2, 56-62.
- Quintas, M. A. (2006) *Organização e Gestão Hoteleira, Vol. I – Estrutura e Financiamento dos empreendimentos hoteleiros*, s.l., Oteltur.
- Raab, C., S. Shoemaker e K. Mayer (2007), Activity-Based Costing: a More Accurate Way to Estimate the Costs for a Restaurant Menu, *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 8, 3, 1-15.

- Rojas, J. e R. Samper (2002) La Información Contable para Gestión en la Empresa Hotelera: el Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), Cuadernos de CC.EE. y EE., 43, 57-75.
- Roslender, R. (1996) Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 5, 533-561.
- Ryan, B., R. Scapens e M. Theobald (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2.<sup>a</sup> Ed., Padstow, Cornwall, Thomson.
- Sarmiento, M. (2003) *Gestão pela Qualidade Total na Indústria do Alojamento Turístico*, Lisboa, Escolar Editora.
- Scapens, R. (2006) Understanding Management Accounting Practices: a Personal Journey, *The British Accounting Review*, 38, 1-30.
- Schmidgall, R. e A. DeFranco (1998) Budgeting and Forecasting, Current Practice in the Lodging Industry, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 39, 6, 45-51.
- Schmidgall, R., C. Borchgrevink e O. Zahl-Begnun (1996) Operations Budgeting Practices of Lodging Firms in the United States and Scandinavia, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 15, 2, 189-203.
- Schmidgall, R. e J. Ninemeier (1987) Budgeting in Hotel Chains: Coordination and Control, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 28, 1, 78-84.
- Sekaran, Uma (2000) *Research Methods for Business*, 3.<sup>a</sup> Ed., New York, John Wiley and Sons Inc.
- Shanahan, I. e B. Lord (2006) Management Accounting in the Corporate Sector: Recent Research, *Chartered Accountants Journal*, Março, 29-31.
- Sharma, D. S. (2002) The Differential Effect of Environmental Dimensionality, Size and Structure on Budget System Characteristics in Hotels, *Management Accounting Research*, 13, 1, 101-130.
- Shields, M. (1995) An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Outono, 148-166.
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi e D. Brown (2009) An Exploratory Study of Operational Reasons to Budget, *Accounting and Finance*, 49, 4, 849-871.
- Turismo de Portugal, I.P. (2009a) O Turismo em 2008. [Online]. Direção de Estudos e Planeamento Estratégico, Lisboa-Portugal. Dezembro de 2009. Disponível em URL:<<http://www.turismodeportugal.pt>> [20 de Dezembro de 2012].
- Turismo de Portugal, I.P. (2009b) Reflexão sobre Modelos de Negócio e Marcas Hoteleiras. [Online]. Lisboa-Portugal, Julho de 2009. Disponível em URL:<<http://www.turismodeportugal.pt>> [6 de Setembro de 2010].

Turismo de Portugal, I.P. (2011) O Turismo na Economia: Evolução do Contributo do Turismo para a Economia Portuguesa 2000-2010. [Online]. Direção de Estudos e Planeamento Estratégico. Lisboa-Portugal, Setembro de 2011. Disponível em URL:<<http://www.turismodeportugal.pt>> [20 de Dezembro de 2012].

Vacas Guerrero, C. (2000) Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento: un Modelo Anglosajón de Planificación Contable, *Técnica Contable*, LII, 622, 727-744.

Vicente, C. (2007) Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal, Tese de Mestrado não publicada, ISCTE Business School.

Vokurka, R. e R. Lummus (2001) At What Overhead Level Does Activity-Based Costing Pay Off?, *Production and Inventory Management Journal*, First Quarter, 42, 1, 40-47.

Weygandt, J, D. Kieso e P. Kimmel (2002) *Accounting Principles*, 7.<sup>a</sup> Ed., USA, John Wiley and Sons.

Zounta e Bekiaris (2009) Cost-based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels. [Online]. Disponível em URL: <<http://mpa.ub.uni-munich.de/25459>> [28 de Março de 2011].