

O Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro

António Miguel Vaz Carvalho de Lemos Abreu

Tese submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Gestão

Orientador(a):

Prof. Doutor Renato Lopes da Costa, Professor Auxiliar, ISCTE Business School,

Departamento de Marketing, Operações e Gestão Geral

Outubro 2015

## O Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro

António Miguel Vaz Carvalho de Lemos Abreu

- Lombada -

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar, e acima de tudo, aos meus pais, irmão, avós e tia por todo o esforço, apoio e motivação que me deram ao longo deste percurso.

A todos os colegas e professores deixo também o meu agradecimento, por tudo o que aprendi, pois sem eles seria impossível chegar até esta fase.

Um grande obrigado igualmente aos amigos e colegas pelo apoio e interesse que sempre demonstraram.

Agradeço por fim também ao meu Orientador Prof. Renato Costa, pelo seu contributo, conselhos e críticas que sempre ajudaram à execução deste estudo.

## RESUMO

O Controlo de Gestão tem vindo a ganhar uma grande importância em organizações de vários setores, sendo um domínio crucial para avaliar e monitorizar a performance financeira das mesmas. Ainda assim, o Controlo de Gestão é visto como um tema problemático, dada a controvérsia que envolve o papel do *controller*, pois se alguns o intitulam de técnico de resultados materializados em instrumentos tradicionais de gestão, outros tantos exigem a relação da sua estrutura profissional com questões do foro cognitivo e comportamental. Para tal, os instrumentos de Controlo de Gestão utilizados devem ser repercutidos em Instrumentos de Pilotagem, de Orientação de Comportamento e de Diálogo, sendo os mais utilizados para o efeito os Orçamentos, o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de Bord*.

Neste estudo, serão analisados em específico os sistemas de Controlo de Gestão utilizados nas unidades hoteleiras de 3 estrelas em Portugal. O objetivo será, não só o de identificar os instrumentos utilizados por estas unidades, mas também verificar se têm existido algumas mudanças na forma de fazer o controlo de gestão em Portugal neste setor, identificando similarmente quais os fatores que estão na origem da mudança ou eventualmente os fatores que impedem que esta se concretize.

Os métodos qualitativos utilizados para este estudo incluem análise de documentos, em termos de revisão de literatura, assim como a análise e interpretação de inquéritos sobre a forma de entrevista e questionário, para aferir o conjunto de objetivos definidos anteriormente.

Palavras-chave: Controlo de Gestão; Hotelaria; Instrumentos de Pilotagem; *Performance* financeira; Mudança

**Classificação Jel:** : L83, M4

## **ABSTRACT**

Management Control has been adding value at companies in many industries as a crucial way to control financial performance. However, Management Control is still seen as problematic subject, due to the controversy around the role of the controller, because if some people call him as the technician of materialized results in traditional management systems, others require the relationship between his professional structure with cognitive and behavior questions. Like this, the Management Control Systems currently used by many companies are Budget Control, Balanced Scorecard and Tableaux de Bord.

For the analysis of this study, Management Control Systems are going to be analyzed on 3 Portuguese stars hotels. The goal is not only to identify systems used by these hotels, but also to infer if there have been any changes in the way of doing Management Control at this industry in Portugal, identifying at the same time the drivers of change or eventually drivers that have not been letting this happen.

Qualitative methods used for this study consists of document analysis, as well as the analysis and interpretation of inquiries, in the way of interview and questioner to infer the set of goals identified before.

**Key-words:** Management Control; Hotels; Steering Systems; Financial Performance; Change

**JEL Classification:** L83, M41

# ÍNDICE GERAL

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>CAPÍTULO 1 - O TURISMO EM PORTUGAL E NO MUNDO</b> .....	4
1.1. Contexto histórico do Turismo.....	4
1.2. Evolução do Turismo .....	5
1.3. Tipos de Turismo.....	6
1.4. Importância Económica do Turismo .....	7
<b>CAPÍTULO 2 - CARATERÍSTICAS DO SETOR HOTELEIRO EM PORTUGAL</b> .....	9
2.1. Oferta hoteleira.....	9
2.2. Dormidas em Portugal.....	11
2.3. Receitas/proveitos globais .....	13
2.4. Taxas de ocupação hoteleira.....	16
<b>CAPÍTULO 3 - A INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE</b> .....	19
3.1. Conceito e Papel da Contabilidade.....	19
3.2. Património Organizacional.....	19
3.3. Mudanças na Contabilidade e Tendências Atuais .....	21
3.4. Contabilidade Financeira e de Gestão .....	22
3.5. Contabilidade e Processo de Gestão.....	23
3.6. Informação da Contabilidade de Gestão.....	24
3.6.1. Conceitos de Contabilidade de Gestão .....	24
3.6.2. Tratamento da Informação Contabilística .....	25
3.7. Sistemas de Custeio.....	26
3.7.1. Sistema de Custeio Total, Variável e Básico/Orçamentado .....	26
3.7.2. CBA - Custeio Baseado nas Atividades .....	27
<b>CAPÍTULO 4 - O CONTROLO DE GESTÃO</b> .....	29
4.1. Conceitos e Importância do Controlo de Gestão.....	29
4.2. Instrumentos de Controlo de Gestão .....	30
4.2.1. Planeamento Estratégico e Operacional .....	31
4.2.2. Orçamento .....	32
4.2.3. Controlo Orçamental .....	33
4.2.4. Controlo Estratégico e Operacional.....	34

4.2.4.1. <i>Tableau de Bord</i> .....	35
4.2.4.2. <i>Balanced Scorecard</i> .....	39
4.2.5. Centros de Responsabilidade.....	42
4.2.6. Preços de Transferência Interna .....	44
4.2.7. Avaliação de desempenho .....	45
4.3. Conceção e Implementação do Sistema de Controlo de Gestão .....	47
<b>CAPÍTULO 5 – METODOLOGIA E CARATERIZAÇÃO DA AMOSTRA</b> .....	<b>50</b>
5.1. Introdução.....	50
5.2. Técnicas de recolha de dados .....	50
5.3. Amostragem .....	52
5.4. Estrutura e objetivos do Inquérito .....	53
<b>CAPÍTULO 6 - ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>54</b>
6.1. Caraterização dos Hotéis Inquiridos.....	54
6.2. Apresentação dos resultados dos questionários.....	56
6.2.1. Mudanças no Controlo de Gestão nos últimos 10 anos.....	56
6.2.2. Grau de mudança no domínio do Controlo de Gestão.....	56
6.2.3. Fatores que influenciaram as mudanças ocorridas no Controlo de Gestão na última década	57
6.2.4. Fatores que não têm permitido mudanças no Controlo de Gestão .....	60
6.2.5. Técnicas mais utilizadas no domínio do Controlo de Gestão.....	63
6.2.6. Caraterísticas intrínsecas do Controlo de Gestão .....	66
6.3. Apresentação dos resultados das Entrevistas .....	67
6.3.1. Introdução.....	67
6.3.2. Resultados obtidos das Entrevistas.....	68
6.4. Discussão dos resultados .....	72
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>75</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>77</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>80</b>

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - PIB Portugal - Despesa nacional 2013.....	8
Quadro 2 - Contribuição do Turismo para o PIB .....	8
Quadro 3 - Estabelecimentos Hoteleiros, Aldeamentos e Apartamentos Turísticos, por Tipologias.....	9
Quadro 4 - Camas nos Estabelecimentos Hoteleiros.....	10
Quadro 5 - Estabelecimentos Hoteleiros, por NUTS II.....	11
Quadro 6 – Dormidas, por países de residência (em milhares) .....	12
Quadro 7 - Proveitos (milhares €) .....	14
Quadro 8 - Proveitos Globais, por NUTS II (milhares €) .....	15
Quadro 9 - Proveitos Globais, por tipologias (milhares €).....	16
Quadro 10 - Taxas de Ocupação-Cama, por tipologias (%).....	17
Quadro 11 - Taxas de Ocupação-Cama, por NUTS II (%) .....	18
Quadro 12 – Fases do <i>Tableaux de Bord</i> .....	36
Quadro 13 - Objetivos e Variáveis-Chave.....	37
Quadro 14 - Centros de Responsabilidade e Variáveis-Chave.....	38
Quadro 15 - Tipos de Centros de Responsabilidade .....	43
Quadro 16 - Fases do Sistema de Controlo de Gestão .....	48
Quadro 17 - Número Total de Hotéis por NUT II.....	54
Quadro 18 - Número de Hotéis que responderam ao .....	55
Quadro 19 - Mudança no Controlo de Gestão, nos últimos 10 anos .....	56
Quadro 20 - Grau de Mudança no Controlo de Gestão, nos últimos 10 anos .....	57
Quadro 21 - Fatores que influenciaram a mudança no Controlo de Gestão nos últimos 10 anos .....	58
Quadro 22 - Fatores que contribuem para a inibição de mudança no Controlo de Gestão, nos últimos dez anos.....	61
Quadro 23 - Instrumentos de Controlo de Gestão utilizados pelos Hotéis.....	63
Quadro 24 - Características intrínsecas ao Controlo de Gestão .....	66

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Processo do sistema de CBA .....	28
Figura 2 - Processo do Orçamento .....	32
Figura 3 - Utilidade do Tableau de Bord.....	37
Figura 4 - 4 Perspetivas do Balanced Scorecard .....	40

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Dormidas, por tipologias (milhares €), em 2013 .....	13
Gráfico 2 - Dormidas por mês (milhares €).....	14
Gráfico 3 - Instrumentos de Controlo de Gestão utilizados pelos Hotéis .....	65

## LISTA DE ABREVIATURAS

INE	-	Instituto Nacional de Estatística
TP	-	Turismo de Portugal
PIB	-	Produto Interno Bruto
NUTS	-	Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
CEO	-	Chief Executive Officer
BSC	-	Balanced Scorecard
PTI	-	Preços de Transferência Interna
ROI	-	Return on Investment (Rendibilidade sobre o Investimento)
RI	-	Residual Income (Resultado Residual)
EVA	-	Economic Value Added (Valor Económico Acrescentado)
ROS	-	Return on Sales (Rendibilidade das Vendas)
SPSS	-	Statistical Package for the Social Sciences
SWOT	-	Strenghts, Weaknesses, Opportunities and Threats

## INTRODUÇÃO

O Turismo em Portugal é um dos setores que mais contribui para o PIB (Produto Interno Bruto), tendo por isso um papel importante para a economia do país. Isto deve-se não só às condições climatéricas propícias ao Turismo de praia (durante o Verão), mas também devido às condições que possui relativamente aos vários tipos de Turismo (religioso, de saúde, social). Torna-se por isso pertinente perceber como é que o setor hoteleiro se comporta em Portugal, na medida em que a hotelaria é um dos componentes principais do Turismo, pois sem estabelecimentos hoteleiros, o Turismo não se intensificava tanto.

Tal como o Turismo e o setor hoteleiro, também a informação da Contabilidade tem sofrido alterações nos últimos anos, sendo o contexto atual diferente desde há alguns anos atrás. O aumento da concorrência e os avanços tecnológicos, por exemplo, contribuíram para mudanças na Contabilidade e marcam novas tendências contemporâneas.

A Contabilidade de Gestão tem vindo por isso a ganhar importância ao longo dos tempos deixando de ser vista apenas como uma atividade técnica e de gestão (que dá suporte a planos financeiros e ao controlo de gestão em geral), mas caracterizando-se hoje em dia como informação crucial e que tem de estar disponível em tempo real, inclusive para a gestão de base ou gestores de primeiro nível.

O Controlo de Gestão surge neste pressuposto como uma forma para os gestores assegurarem o cumprimento dos objetivos delineados na estratégia da sua empresa, limitando a margem de erro que estará na base das suas decisões.

Assim, a finalidade deste estudo visa contribuir para um melhor conhecimento da mudança nos sistemas de Controlo de Gestão no setor hoteleiro em Portugal e identificar os sistemas de Controlo de Gestão utilizados nos hotéis portugueses.

Para atingir estes objetivos, foi preciso determinar um conjunto de objetivos específicos, nomeadamente: (1) descrever o setor hoteleiro em Portugal, (2) descrever a importância do Controlo de Gestão nas organizações (e mais precisamente neste setor), (3) explicar a importância da medição, avaliação e monitorização da *performance* financeira e, (4) comparar o Controlo de Gestão nas Organizações no passado e nos dias de hoje (mais concretamente nos hotéis em Portugal).

O Problema de Pesquisa desta tese consiste precisamente na seguinte questão: “Como tem sido a mudança/evolução nos sistemas de controlo de gestão nas empresas do setor hoteleiro em Portugal?” Tendo em conta o tema em estudo e a questão de pesquisa principal, é possível identificar também um conjunto de sub-questões importantes a considerar e que estiveram na base da sua formulação, nomeadamente;

- Qual a importância da Contabilidade e do Controlo de Gestão nos hotéis no presente e no passado?
- Quais as mudanças verificadas no Controlo de Gestão em Portugal?
- Quais os fatores que estão na origem da mudança?
- Quais os fatores que impedem a mudança no Controlo de Gestão?
- Quais os instrumentos de Controlo de Gestão que os hotéis em Portugal mais utilizam?

De forma a responder aos objetivos referidos e às questões que lhes estão subjacentes, foi decidido utilizar uma metodologia assente em diferentes métodos de pesquisa, nomeadamente através de revisão de literatura, recolha de dados estatísticos (a partir da aplicação de entrevistas e questionários) e interpretação dos resultados obtidos.

A revisão de literatura diz respeito ao enquadramento teórico e consistiu na recolha e análise de conceitos e informação relevante para o entendimento do tema em questão, mais precisamente no que diz respeito à evolução da Contabilidade e ao Controlo de Gestão e respetivos instrumentos. Foi por isso necessário recorrer a livros, artigos, jornais e revistas.

Para melhor perceber e caracterizar o setor hoteleiro em Portugal, foram recolhidos e analisados posteriormente dados estatísticos do INE (Instituto Nacional de Estatística) e TP (Turismo de Portugal), que permitiram retratar o número de estabelecimentos hoteleiros, camas, taxas ocupação, capacidade hoteleira, entre outros indicadores.

De seguida, foi elaborado um questionário, procedendo-se posteriormente ao seu envio para hotéis de três estrelas em Portugal, com questões que procurassem obter informações sobre as mudanças ocorridas no controlo de gestão e os instrumentos de controlo que atualmente adotam. A análise dos resultados obtidos através deste método de investigação foi realizada através do software *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*.

Simultaneamente, por forma a apresentar os resultados que estiveram na base deste estudo, foram ainda aplicadas entrevistas a diretores de 3 unidades hoteleiras portuguesas.

Em termos de estrutura, a tese encontra-se dividida em seis partes, cada uma delas correspondente a um capítulo específico. O primeiro capítulo diz respeito a informações sobre o Turismo em Portugal, contexto histórico e importância deste para a economia portuguesa. A caracterização do setor hoteleiro está patente no segundo capítulo desta tese, onde se encontram descritos alguns dados estatísticos recolhidos junto do INE e do TP, como é o caso do número de hotéis e taxas de ocupação hoteleira em Portugal. No terceiro capítulo encontra-se a revisão de literatura referente ao domínio da informação contabilística para as organizações, as suas mudanças e sua evolução nos últimos anos. O quarto capítulo respeita ao enquadramento teórico relativo ao domínio do controlo de gestão, nomeadamente analisando conceitos associados, a importância, os instrumentos utilizados e a análise respeitante à própria conceção de um sistema de controlo de gestão. A componente metodológica integra o quinto capítulo, onde estão identificados os métodos de pesquisa e investigação, a estrutura do questionário, o universo, a amostra e correspondentes técnicas de recolha de dados. No sexto capítulo serão discutidos os resultados do estudo obtidos através do programa estatístico *SPSS*, assim como da análise às entrevistas realizadas a 3 hotéis portugueses.

## CAPÍTULO 1 - O TURISMO EM PORTUGAL E NO MUNDO

### 1.1. Contexto histórico do Turismo

O Turismo em Portugal deve a sua origem ao fato do país precisar de ultrapassar problemas económicos com que se deparou entre o século XIX e o século XX, surgindo assim como uma ferramenta que poderia vir a ser útil para fazer face a esses problemas. O conceito de Turismo, no entanto, remonta a alguns séculos antes, sendo que a partir do século XVI, muitos viajantes, astrónomos, médicos, físicos, matemáticos e filósofos decidem partir pela Europa à procura de conhecimento, mas principalmente por curiosidade, ou por motivos religiosos.

Nessa altura, pessoas de famílias abastadas, como diplomatas, estudantes e membros de famílias inglesas viajavam pela Europa numa viagem conhecido como “*Grand Tour*”, percorrendo países como França, Itália, Suíça e Alemanha (que por norma duravam 3 anos) procurando cultivar-se e enriquecer-se através de contatos com outras culturas, civilizações e formas de estar.

Segundo Cunha (2010), “as viagens passaram a merecer o interesse da generalidade dos intelectuais e muitos dos grandes escritores dedicaram-lhes alguns dos seus livros”; nomeadamente Montesquieu com as *lettres Persane*, Goethe com o seu livro *Viagem Itália*, Satendhal com as *Memoires d’un touriste* ou Victor Hugo com *Le Rhin*.

Num âmbito de uma mesma linha de análise, também filósofos e intelectuais realçam a importância das viagens. Para Montaigne, o espírito terá nisso um contínuo exercício ao encontrar coisas novas e desconhecidas. Locke, por outro lado, evidencia a função educativa das viagens. Já na ótica de Francis Bacon, a viagem para os jovens é parte da produção, enquanto para os mais velhos é parte da experiência (Cunha, 2010).

Assim, o conceito de turista, apesar de ter na sua génese de base o viajante inglês que se desloca por prazer, instrução e conhecimento, é deslocado para um contexto mais generalizado, considerando-se turista todos os viajantes de outras origens, com as mesmas razões para essa mesma viagem. A expansão do turismo a novos países surge no entanto concretamente a partir da segunda metade do século XIX devido às grandes mudanças tecnológicas, industriais e sócio-económicas que se verificaram nesta fase e que deram origem

ao repouso, lazer e férias. Foi a partir desta altura que o Turismo foi visto como uma importante fonte económica, pois as férias até então eram caracterizadas pelo nomadismo.

A partir do século XIX, o turista começa a procurar estâncias balneares e climáticas, nas termas e nas montanhas, por razões de saúde, repouso, diversão ou recreio. Os destinos eram escolhidos em função do que era oferecido, nomeadamente do que era mais atrativo para o turista. Desde essa altura, o Turismo tem sido a maior atividade económica a nível global. (Cunha, 2010).

Em Portugal, o Turismo surgiu como forma de ultrapassar os problemas de crise profunda que o país enfrentava entre o século XIX e XX. A solução, segundo Mariano de Carvalho, Ministro da Fazenda (1893) era que os passageiros que por aqui passassem, deixassem quantias avultadas que permitissem pagar a diferença da nossa desequilibrada balança comercial. Ou seja, uma vez que as importações superavam as exportações, o dinheiro dos viajantes poderia ajudar a resolver a situação do país. No entanto, os estrangeiros, ao contrário dos franceses e italianos, não efetuavam grandes compras, o que por si só não resultou numa grande ajuda, ainda que seja importante realçar as mais-valias que o turismo trouxe a Portugal e não somente as abrangidas meramente pelo domínio económico-financeiro.

### **1.2. Evolução do Turismo**

Apesar do turismo em si ter aparecido no século XIX, o ato de viajar sempre esteve presente na história, desde a Idade Clássica, passando pela Idade Moderna, até chegar à idade Contemporânea.

Numa primeira fase, o comércio impulsionou o aparecimento da roda, assim como da moeda, posteriormente, como meio de troca nas transações comerciais. Consequentemente são criadas pelos gregos e romanos as estradas e, desta forma, são iniciadas as viagens.

No entanto, a Revolução Industrial marcou o século XVIII e impulsionou o crescimento económico. O Turismo começa assim por ser considerado uma atividade económica e ganha um impulso significativo devido principalmente ao avanço na área dos transportes, como é o caso da introdução da máquina a vapor e, mais tarde, do desenvolvimento do comboio, em pleno apogeu da Revolução Industrial (século XIX). Além disto, a construção de estradas e de vias de comunicação permitiu melhorar as ligações ao exterior. Foi nesta época que as viagens

se iniciaram rumo ao continente pelos Ingleses, conhecidas como “*Grand Tour*”, que já foram mencionadas anteriormente. Este interesse pelas viagens impulsionou a criação de outras atividades, como a produção de guias turísticos, estudo e ensino de línguas, organização das próprias viagens e hotelaria e restauração.

A passagem da Idade Moderna para a Época Contemporânea tem início no século XX. Nesta altura, a atividade turística na Europa foi fortemente prejudicada pelas duas grandes Guerras Mundiais, que vieram quebrar a expansão turística que se tinha desenvolvido entre o século XIX e o século XX. Apenas com o fim da segunda Guerra Mundial, com o desenvolvimento económico e, com as grandes transformações tecnológicas, é que o crescimento das atividades turísticas começou a entrar numa fase de retoma. O grande desenvolvimento tecnológico foi marcado pela criação do telégrafo e do telefone, extensão de caminhos-de-ferro e de estradas, desenvolvimento do setor dos automóveis, assim como do desenvolvimento industrial.

### 1.3. Tipos de Turismo

Como já foi referido anteriormente, desde cedo se viajava com várias finalidades, sendo uma delas ligada ao **Turismo Social**, destinado a clientes sem poder de compra. Desta forma, o governo começa a contribuir para este tipo de turismo, através de subsídios ao turismo. A INATEL é um exemplo importante que caracteriza este tipo de Turismo.

Outra das finalidades turísticas abrange a vertente da saúde - **Turismo de Saúde** - permitindo combinar férias com tratamento de saúde em estâncias termais, devido em grande parte ao desenvolvimento da medicina termal. Segundo a Associação Europeia do Termalismo e Climatismo (*Therme Europa*, 1977), o Turismo de Saúde é um fenómeno complexo que engloba culturas e filosofias diversas, abordagens terapêuticas e psicológicas, cuidados e meios de tratamento, valências de ordem sanitária e turísticas e, situações geográficas nas quais a quase totalidade das tipologias está representada: planície, montanha, mar e colinas.

Outro dos fatores de atração turística apela ao **Turismo Cultural**, tais como as maneiras de viver, comportamentos, expressões de religiosidade, museus, espetáculos, folclore, gastronomia, entre outros. Portugal, neste capítulo, é muito rico em cultura, nomeadamente a nível gastronómico (comida tradicional portuguesa), assim como a nível de museus.

Outro tipo de Turismo é o **Turismo Religioso**, que em Portugal é muito conhecido devido ao Santuário de Fátima, visitado anualmente por milhões de pessoas. Também a proximidade com Santiago de Compostela, e com os seus Santuários Marianos e inúmeras igrejas e festas e romarias, traz vantagens pelo fato da proximidade permitir a deslocação de algum turismo ao nosso país.

Por fim, existe ainda o **Turismo Rural**, sendo este um espaço que começa a ganhar enorme relevância, com o Turismo de Habitação, Turismo Rural e o Agro Turismo a englobarem este tipo de Turismo.

### 1.4. Importância Económica do Turismo

A atividade turística é uma das atividades que em Portugal mais tem contribuído para o PIB nacional, com receitas diretas, mas também com um conjunto de outras que têm impacto no consumo e no investimento.

Em 2013, o PIB era igual a aproximadamente 166 mil milhões de euros (Quadro 1), sendo que o Turismo representou 10,48% desse mesmo PIB, o que se reflete, comparando com o ano anterior, num aumento de cerca de 0,62%, já que no ano de 2012 o turismo representou 4,05% do PIB (Quadro 2).

**Quadro 1 - PIB Portugal - Despesa nacional 2013**

PIB - ÓTICA DA DESPESA - PREÇOS CORRENTES, EM MILHÕES DE EUROS	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Consumo privado	95.597	99.847	104.747	110.635	114.957	109.774	113.980	112.980	108.493	107.006
Consumo público	30.324	32.618	33.003	33.579	34.532	37.186	37.335	34.082	30.120	31.422
Investimento	35.811	36.325	37.078	38.652	39.817	34.051	34.875	31.542	27.493	25.372
Formação bruta de capital Fixo	34.700	35.413	35.890	37.629	38.635	34.629	33.830	30.779	26.473	24.529
Variação de existências	1.111	913	1.188	1.023	1.183	-579	1.045	763	1.020	843
<b>Procura interna</b>	<b>161.732</b>	<b>168.790</b>	<b>174.828</b>	<b>182.866</b>	<b>189.306</b>	<b>181.011</b>	<b>186.189</b>	<b>178.604</b>	<b>166.106</b>	<b>163.801</b>
<b>Exportação</b>	<b>41.875</b>	<b>42.669</b>	<b>49.713</b>	<b>54.498</b>	<b>55.802</b>	<b>47.236</b>	<b>54.109</b>	<b>61.060</b>	<b>63.882</b>	<b>67.343</b>
Bens	32.414	32.750	37.670	40.343	41.000	33.717	39.421	45.099	47.674	49.975
Turismo e outros serviços	9.461	9.918	12.042	14.156	14.802	13.519	14.688	15.962	16.208	17.368
<b>Importações</b>	<b>54.294</b>	<b>57.191</b>	<b>63.685</b>	<b>68.045</b>	<b>73.125</b>	<b>59.717</b>	<b>67.439</b>	<b>68.538</b>	<b>64.880</b>	<b>65.478</b>
Bens	47.602	49.878	55.155	58.747	63.271	50.574	57.666	58.346	55.352	55.839
Turismo e outros serviços	6.692	7.312	8.531	9.298	9.854	9.144	9.773	10.192	9.528	9.639
<b>PIB</b>	<b>149.313</b>	<b>154.269</b>	<b>160.856</b>	<b>169.319</b>	<b>171.983</b>	<b>168.529</b>	<b>172.860</b>	<b>171.126</b>	<b>165.107</b>	<b>165.666</b>

Fonte: INE (2014)

Em suma, pode concluir-se que o peso que o Turismo tem tido no PIB português tem sido cada vez maior ao longo dos últimos dez anos, sendo que em 2004 contribuiu apenas com 1,85% para o PIB, enquanto que em 2013 este valor estava já nos 4,67% (Quadro 2).

**Quadro 2 - Contribuição do Turismo para o PIB**

Contribuição do Turismo para o PIB	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PIB (milhares €)	149.313	154.269	160.856	169.319	171.983	168.529	172.860	171.126	165.107	165.666
<b>% do Turismo no PIB</b>	1,85%	1,69%	2,18%	2,87%	2,88%	2,60%	2,84%	3,37%	4,05%	4,67%

Fonte: INE (2014)

## CAPÍTULO 2 - CARACTERÍSTICAS DO SETOR HOTELEIRO EM PORTUGAL

### 2.1. Oferta hoteleira

Como oferta considera-se, de acordo com o TP, o número de estabelecimentos hoteleiros, quartos e camas, existentes em Portugal. Fazendo uma breve análise ao quadro 3, relativo à quantidade de estabelecimentos existentes nos últimos dez anos em Portugal, é possível verificar que o seu número tem vindo a aumentar nas tipologias de Hotéis, Hotéis-Apartamentos e Aldeamentos, enquanto as Pousadas têm vindo a registar uma menor quantidade desde 2004. O número de Apartamentos também é menor do que em 2004, apesar de ter vindo a aumentar desde 2009. O maior destaque vai para os Hotéis que quase duplicaram de número desde 2004, passando de 563 hotéis desse ano para 1.041 hotéis em 2013.

**Quadro 3 - Estabelecimentos Hoteleiros, Aldeamentos e Apartamentos Turísticos, por Tipologias**

Tipologias	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Hotéis	563	607	622	634	659	681	771	873	988	1.041
Hotéis-Apart.	127	127	132	134	132	128	137	144	150	148
Pousadas	42	42	42	42	42	41	40	39	36	35
Aldeamentos	31	33	31	28	33	33	38	40	45	44
Apartamentos	209	210	202	198	206	184	183	184	195	195
Outros*	982	993	999	996	969	921	842	739	614	579
<b>Total Global</b>	<b>1.954</b>	<b>2.012</b>	<b>2.028</b>	<b>2.032</b>	<b>2.041</b>	<b>1.988</b>	<b>2.011</b>	<b>2.019</b>	<b>2.028</b>	<b>2.042</b>

Fonte: INE (2014)

Relativamente ao número de camas, este tem vindo a aumentar nos hotéis, hotéis-apartamentos e pousadas nos últimos dez anos, com maior destaque para a categoria dos hotéis que, em 2004, possuíam 115.750 camas, número que aumentou para 174.232 em 2013. (quadro 4). Os estabelecimentos classificados como Aldeamentos e Apartamentos não têm

apresentado no entanto grande evolução quanto ao número de camas. Num total geral, constata-se assim um grande aumento na última década, sendo que em 2004 existiam 253.927 camas e em 2013 esse número aumentou para 300.137 camas.

**Quadro 4 - Camas nos Estabelecimentos Hoteleiros**

Tipologias	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Hotéis	115.750	126.445	127.423	129.552	137.328	141.575	149.347	160.981	166.106	174.232
Hotéis-Apart.	34.054	34.614	35.215	35.159	34.806	34.757	37.879	40.499	43.063	41.305
Pousadas	2.223	2.216	2.273	2.269	2.389	2.561	2.637	2.583	3.331	3.928
Aldeamentos	13.542	13.439	12.347	12.251	14.264	14.868	15.543	15.500	17.371	16.784
Apartamentos	38.661	37.769	36.504	35.041	36.188	33.285	32.562	32.855	36.293	36.338
Outros	49.697	49.331	50.275	50.475	49.000	46.758	41.538	36.689	30.157	27.550
<b>Total Global</b>	<b>253.927</b>	<b>263.814</b>	<b>264.037</b>	<b>264.747</b>	<b>273.975</b>	<b>273.804</b>	<b>279.506</b>	<b>289.107</b>	<b>296.321</b>	<b>300.137</b>

Fonte: INE (2014)

Analisando o número de Estabelecimentos Hoteleiros distribuído por NUTS II<sup>1</sup>, foi possível constatar, através do quadro 5, que é no Norte, Algarve e Centro do país onde existem unidades em maior quantidade, com o Norte a registar 463, o Algarve 432 e o Centro 421 estabelecimentos em 2013. De um modo geral, o número de Estabelecimentos tem vindo a aumentar desde 2004 em todas as regiões de Portugal, com exceção da Madeira que em 2004 contava com 190 estabelecimentos hoteleiros, e que em 2013 possuía apenas 163.

<sup>1</sup> NUT II - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

**Quadro 5 - Estabelecimentos Hoteleiros<sup>2</sup>, por NUTS II**

NUTS II	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Norte	435	450	452	461	465	450	441	453	463	463
Centro	398	418	425	427	423	413	418	414	419	421
Lisboa	301	303	304	306	306	304	313	311	322	332
Alentejo	130	134	142	154	154	153	157	158	155	151
Algarve	425	433	427	416	417	395	412	416	428	432
Açores	75	83	83	81	83	82	82	80	79	80
Madeira	190	191	195	187	193	191	188	187	162	163
<b>Total Global</b>	<b>1.954</b>	<b>2.012</b>	<b>2.028</b>	<b>2.032</b>	<b>2.041</b>	<b>1.988</b>	<b>2.011</b>	<b>2.019</b>	<b>2.028</b>	<b>2.042</b>

Fonte: INE (2014) - inclui estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos e apartamentos turísticos e outros

Em suma, pode concluir-se que a oferta hoteleira em Portugal tem vindo a aumentar ao longo dos anos, ao nível do número de estabelecimentos hoteleiros e do número de camas. É a categoria de Hotéis que mais tem crescido em Portugal, contudo a quantidade de Apartamentos tem decrescido um pouco ao longo do tempo. Para além disto, o número de estabelecimentos hoteleiros tem vindo a aumentar em todas as regiões do país, com exceção da Madeira que viu o seu número de estabelecimentos reduzir-se um pouco desde 2004.

## 2.2. Dormidas em Portugal

De forma a analisar a quantidade de dormidas em Portugal, torna-se importante comparar essas dormidas por parte de residentes em Portugal e por parte de residentes de outros países.

O maior número de dormidas verificou-se por parte de pessoas residentes no Reino Unido, com quase 7 milhões de dormidas em 2013 seguindo-se os residentes na Alemanha com cerca

<sup>2</sup> **Estabelecimentos Hoteleiros** - Empreendimentos turísticos destinados a proporcionar serviços de alojamento e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, e vocacionados a uma locação diária. Dividem-se em (1) Hotéis, (2) Hotéis-Apartamentos e Pousadas (Fonte: TP)

de 4 milhões de dormidas e de Espanha, país de onde vieram aproximadamente 3,1 milhões de pessoas para dormir nos estabelecimentos em Portugal. De uma forma geral, o número de dormidas (quadro 6) por parte de Estrangeiros tem vindo a aumentar nos últimos dez anos (de 23 milhões de dormidas em 2004 para 29 milhões em 2013), verificando-se a mesma evolução positiva por parte de residentes em Portugal, embora neste caso com pouca evolução, passado de 11 milhões de dormidas em 2004 para 12 milhões em 2013.

**Quadro 6 – Dormidas<sup>3</sup>, por países de residência (em milhares)**

Países de residência	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Alemanha	3.772	3.898	3.863	1.851	3.658	3.342	3.279	3.392	3.684	4.092
Brasil	336	411	462	559	673	596	829	1.015	1.139	1.223
Escandinávia a)	1.804	1.846	1.790	1.777	1.741	1.431	1.507	1.440	1.476	1.642
Espanha	2.393	2.726	3.195	3.381	3.069	3.204	3.278	3.445	3.076	3.099
EUA	576	579	624	653	568	530	577	612	662	771
França	1.093	1.112	1.241	1.442	1.590	1.595	1.619	1.931	2.224	2.547
Holanda	1.496	2.679	1.795	1.826	1.974	1.789	1.843	1.993	2.137	2.112
Irlanda	948	900	967	1.047	1.024	872	827	866	991	1.103
Itália	738	723	953	1.011	929	803	869	918	867	802
Reino Unido	7.080	7.378	7.258	7.705	7.302	5.670	5.495	6.259	6.421	6.974
Outros	2.765	2.621	3.068	3.516	3.678	3.383	3.485	4.132	4.573	5.053
Total Estrangeiros	23.001	24.873	25.216	24.768	26.206	23.215	23.608	26.003	27.250	29.423
Total Portugal	11.139	11.647	12.351	12.969	13.024	13.244	13.783	13.437	12.424	12.309
<b>Total Global</b>	<b>34.140</b>	<b>36.520</b>	<b>37.567</b>	<b>37.737</b>	<b>39.230</b>	<b>36.459</b>	<b>37.391</b>	<b>39.440</b>	<b>39.681</b>	<b>41.732</b>

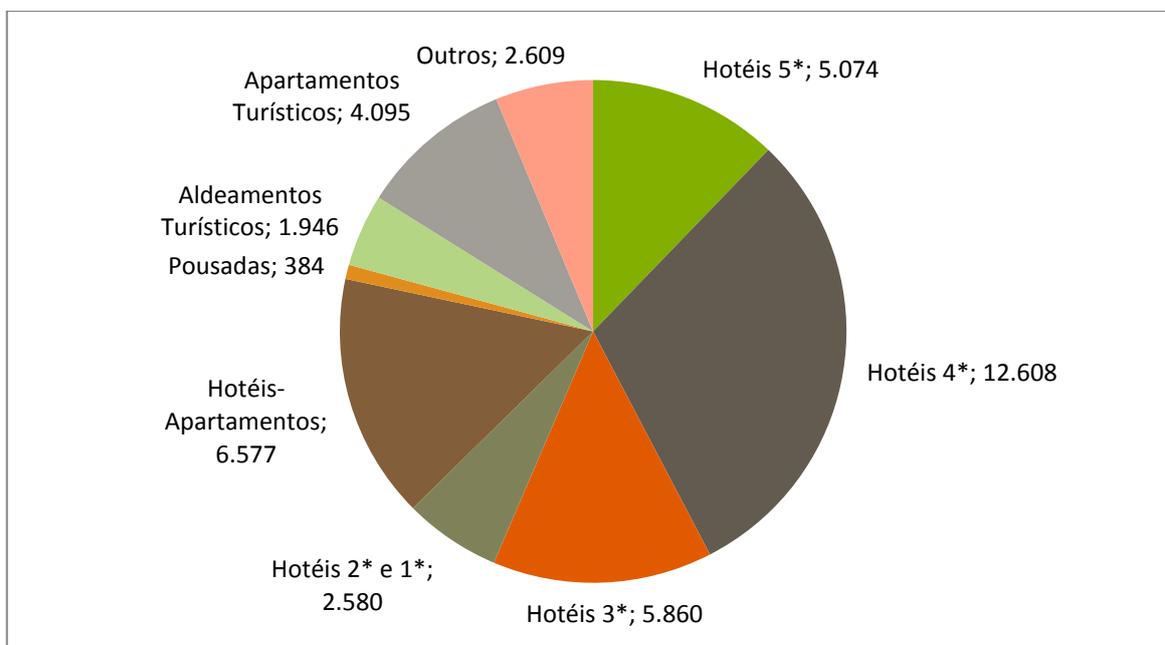
Fonte: INE (2014)

a) Inclui Dinamarca, Finlândia; Noruega e Suécia

<sup>3</sup> **Dormidas** - número de noites efetuadas por 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 (Fonte: TP)

Analisando o gráfico 1, é possível concluir que foram as tipologias de Hotéis (1, 2, 3, 4 e 5 estrelas) e Hotéis-Apartamentos que mais dormidas registaram em 2013. Dentro da categoria dos Hotéis, foram os Hotéis de quatro estrelas que mais se destacaram, com pouco mais de 12,6 milhões de dormidas, seguidos dos Hotéis de 3 estrelas, com 5.860 dormidas.

**Gráfico 1 – Dormidas em 2013 (por tipologias - milhares €)**



Fonte: INE (2014)

### 2.3. Receitas/proveitos globais

Os proveitos globais nos estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos e apartamentos turísticos em Portugal chegaram em 2013 a quase 2 mil milhões de euros, mais 5,4% do que no ano anterior. Mais concretamente, estas receitas dividiram-se em proveitos de apenas aposento<sup>4</sup>, que representaram 70% do total de proveitos (aproximadamente 1,4 mil milhões de euros) e em proveitos relacionados com outros serviços, que representaram 30% do total (584 milhões de euros), sendo que ambos relativamente a 2012 cresceram 6,4% e 3,1% respetivamente (Quadro 7).

<sup>4</sup> **Aposento** - dormidas de hóspedes nos meios de alojamento turístico.

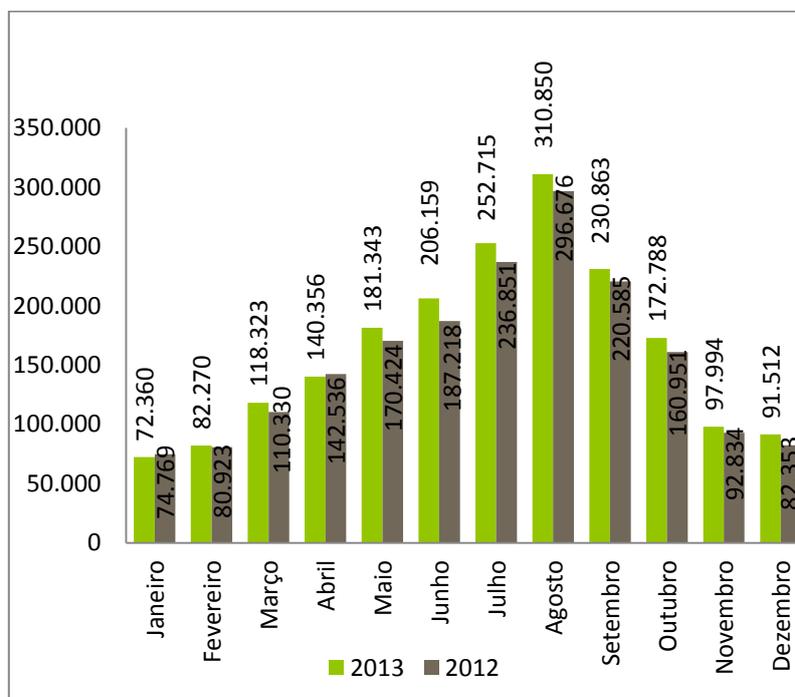
**Quadro 7 - Proveitos (milhares €)**

Proveitos	2013	Varição 13/12 (%)
Proveitos de aposento	1.372.828	6,4
Outros proveitos	584.705	3,1
<b>Total</b>	<b>1.957.533</b>	<b>5,4</b>

Fonte: INE (2014)

Analisando os proveitos obtidos em cada mês de 2013, é perceptível verificar que as receitas atingiram os seus melhores resultados nos meses do Verão, apresentando esta época do ano o maior volume de receitas, nomeadamente nos meses de Julho, Agosto e Setembro (gráfico 2). Verifica-se também que estes meses registaram um maior número de receitas mesmo em termos em termos homólogos. Nos restantes meses do mesmo ano, também se verificou um aumento nos proveitos, com exceção dos meses de Janeiro e Abril.

**Gráfico 2 - Dormidas por mês (milhares €)**



Fonte: INE (2014)

Comparando os proveitos por região (NUT II), é possível verificar que são as regiões do Algarve e Lisboa que mais proveitos conseguiram obter em 2013, a registarem respetivamente valores de 609.054 e 587.414 milhares de euros (quadro 8). Por outro lado, foram os Açores que menos proveitos conseguiram nesse ano, com apenas 44.665 milhares de euros. Nos últimos dez anos, todas as regiões do país apresentaram uma evolução positiva quanto aos proveitos globais, com grande destaque para a região do Algarve (que em 2004 obteve cerca 455 mil milhares de euros, passando para 609 mil milhares de euros em 2013) e Lisboa (com um valor em 2004 de 454 mil milhares de euros e em 2013 de 587 mil milhares de euros).

**Quadro 8 - Proveitos Globais, por NUTS II (milhares €)**

NUTS II	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Norte	170.409	164.705	183.465	208.400	213.701	207.591	218.295	223.803	212.894	225.731
Centro	141.863	150.738	163.061	180.883	189.448	179.091	187.689	187.234	167.298	162.668
Lisboa	454.176	443.175	497.850	577.119	570.533	492.820	525.310	562.040	541.319	587.414
Alentejo	45.643	45.770	48.253	59.284	56.906	57.588	59.457	64.082	57.197	56.772
Algarve	454.869	485.425	531.971	581.116	581.532	521.848	541.143	569.204	585.731	609.054
Açores	45.279	52.556	54.155	54.965	54.634	49.163	48.905	46.852	41.985	44.665
Madeira	248.708	248.903	262.700	281.824	297.847	255.852	226.738	252.791	250.026	271.229
<b>Total Global</b>	<b>1.560.947</b>	<b>1.591.272</b>	<b>1.741.455</b>	<b>1.943.591</b>	<b>1.964.601</b>	<b>1.763.953</b>	<b>1.807.537</b>	<b>1.906.006</b>	<b>1.856.450</b>	<b>1.957.533</b>

Fonte: INE (2014) - \*inclui estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos e apartamentos turísticos e outros

É também possível constatar que os proveitos em 2013 em termos de tipologia dos estabelecimentos, foi maior em Hotéis e Hotéis-Apartamentos, com 1.418.064 e 231.166 milhares de euros, respetivamente (quadro 9). É importante referir também que enquanto os Hotéis, Hotéis-Apartamentos, Aldeamentos e Apartamentos têm vindo a aumentar os seus proveitos globais desde 2004, nas Pousadas e outros tipos de tipologias (motéis, estalagens e pensões), o mesmo já não acontece. Em 2004 os motéis, estalagens e pensões geraram 164.754 milhares de euros, sendo que dez anos depois esse valor reduziu-se para 99.756 milhares de euros.

**Quadro 9 - Proveitos Globais, por tipologias (milhares €)**

Tipologias	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Hotéis	1.040.005	1.063.798	1.181.153	1.327.866	1.339.531	1.205.939	1.266.596	1.355.749	1.326.956	1.418.064
Hotéis Apart.	183.317	188.054	206.778	216.570	229.737	201.959	207.661	219.180	225.544	231.166
Pousadas	32.724	34.183	35.786	40.338	34.520	31.265	33.940	32.372	27.070	31.833
Aldeamentos	51.231	53.803	86.523	100.163	60.903	54.811	59.274	66.314	72.470	77.238
Apartamentos	88.916	87.473	51.634	58.678	100.409	89.481	83.668	91.199	97.162	99.477
Outros*	164.754	163.962	179.581	199.976	199.503	180.500	156.398	141.191	107.248	99.756
<b>Total Global</b>	<b>1.560.947</b>	<b>1.591.273</b>	<b>1.741.455</b>	<b>1.943.591</b>	<b>1.964.603</b>	<b>1.763.955</b>	<b>1.807.537</b>	<b>1.906.005</b>	<b>1.856.450</b>	<b>1.957.534</b>

Fonte: INE (2014) - \*inclui motéis, estalagens e pensões

**2.4. Taxas de ocupação hoteleira**

A taxa de ocupação hoteleira tem a finalidade de avaliar se a oferta se adequa à procura, para tal é necessário saber a parte do alojamento que esteve efetivamente ocupada. Nesse sentido, para avaliar este indicador, é necessário analisar o número de dormidas e o número de camas de forma a determinar a taxa de ocupação-cama.

Relativamente às diferentes tipologias, pode-se concluir que quem apresenta uma maior taxa de ocupação-cama em 2013 são os Hotéis-Apartamentos, com uma taxa de ocupação de 48,9% contra 45% de ocupação-cama nos Hotéis (quadro 10). Contudo, verifica-se ainda que apesar de ter havido em geral um aumento na taxa de ocupação desde 2009, esse aumento não se verifica quando comparado nos últimos dez anos, visto que as taxas de ocupação foram maiores entre 2004 e 2009.

**Quadro 10 - Taxas de Ocupação-Cama<sup>5</sup>, por tipologias (%)**

Tipologias	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Hotéis	45,8	46,9	50,0	52,0	49,6	44,2	43,9	44,4	43,5	45,0
Hotéis Apart.	47,9	51,2	53,6	53,5	52,2	44,2	44,2	45,8	44,7	48,9
Pousadas	46,2	50,5	51,1	49,9	48,2	43,8	43,5	46,5	40,8	42,3
Aldeamentos	43,5	43,2	40,7	39,9	35,3	42,3	30,8	30,8	27,9	28,8
Apartamentos	39,8	40,0	37,6	42,0	36,4	36,3	35,0	36,3	31,7	36,9
<b>Total Global</b>	<b>45,1</b>	<b>46,6</b>	<b>48,3</b>	<b>50,3</b>	<b>47,3</b>	<b>42,2</b>	<b>41,8</b>	<b>42,8</b>	<b>41,2</b>	<b>43,7</b>

Fonte: TP (2014)

Analisando agora a mesma taxa em relação às diferentes NUTS II, conclui-se que as regiões que apresentaram maiores taxas de ocupação-cama foram a Madeira, Lisboa e Algarve (quadro 11), com 61%, 49% e 45% de ocupação, respetivamente. Comparando os últimos dez anos, constata-se que não se verificaram grandes mudanças na taxa de ocupação-cama em cada uma das regiões. Todavia, pode-se perceber que as zonas do Centro e do Alentejo têm vindo a ver a sua taxa de ocupação reduzir-se desde 2004, enquanto a Madeira e Lisboa têm vindo a registar uma evolução inversa, com um pequeno aumento nos últimos dez anos.

<sup>5</sup> **Taxa de ocupação-cama:** Indicador que permite avaliar a capacidade de alojamento média utilizada durante o período de referência (relação entre o número de dormidas e o número de camas, disponíveis no período de referência)

**Quadro 11 - Taxas de Ocupação-Cama, por NUTS II (%)**

NUTS II	Anos									
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Norte	37	38	40	41	41	41	40	39	36	37
Centro	34	37	35	37	34	32	31	32	30	30
Lisboa	48	48	54	57	53	46	49	49	48	49
Alentejo	34	33	33	35	37	34	35	33	28	28
Algarve	45	48	48	50	45	40	40	42	41	45
Açores	41	40	37	41	41	36	35	35	34	38
Madeira	57	57	61	62	63	56	50	54	55	61
<b>Total Global</b>	<b>45</b>	<b>47</b>	<b>48</b>	<b>50</b>	<b>47</b>	<b>42</b>	<b>42</b>	<b>43</b>	<b>41</b>	<b>44</b>

Fonte: TP (2014) - \*inclui estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos e apartamentos turísticos e outros

## **CAPÍTULO 3 - A INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE**

### **3.1. Conceito e Papel da Contabilidade**

A Contabilidade é uma atividade orientada para serviços que dá informação útil para pessoas que fazem investimentos, crédito e decisões semelhantes para os ajudar a alcançar melhores decisões.

Segundo a *American Institute of Certified and Public Accountant (AICPA, 1961)*, a Contabilidade consiste na arte de registar, classificar e sumarizar, numa forma significativa e em termos de dinheiro, um conjunto de transações e eventos, de carácter financeiro (componente técnica), e interpretar os respetivos resultados (componente analítica). Consequentemente, surgem componentes adicionais que pedem questões também elas adicionais, tais como perguntar “para quem (1) e o que é significativo (2)?”, o que em termos de resposta corresponde a dizer que é para a empresa (1) e para que esta possa tomar decisões imediatas no presente, quantificando, interpretando e registando fatos relativos ao passado, para ajudar na projeção do futuro, planeando atividades, estabelecendo objetivos e controlando esses mesmo objetivos realizados (2).

Ou seja, a Informação da Contabilidade é fulcral para o sucesso de qualquer Organização, pois pode ajudar os gestores a responder a questões importantes e a tomar decisões. Pode assim dizer-se que as organizações estão mais bem preparados para desempenhar as suas tarefas quando têm um suporte suficiente de dados contabilísticos.

A Contabilidade funciona desta forma como técnica de gestão que tem como finalidade saber como se encontra a situação patrimonial das empresas e dos seus resultados, processando para tal dados que permitam alimentar Balanços e Demonstrações de Resultados por forma a se poder analisar as transformações ocorridas e consequentemente alcançar um maior rigor na gestão e na utilização da informação através de lançamentos contabilísticos, registo em diários e balancetes.

### **3.2. Património Organizacional**

De acordo com Chalhub (2001), o património (capital próprio) é um conjunto de bens, direitos e obrigações com expressão económica, de que seja titular uma pessoa ou empresa. No contexto mais empresarial/contabilístico, esses bens e direitos de uma empresa são

designados como o ativo da mesma, enquanto as obrigações são consideradas o passivo. Desta forma, o património de uma empresa consiste em tudo aquilo que ela possui a nível de bens e direitos, retirando as obrigações que tem com terceiros (excluindo sócios). De uma forma genérica, se o ativo for superior ao passivo, a empresa possui património, enquanto que se o oposto acontecer, a empresa entra em situação de falência técnica.

O **Ativo Patrimonial** é um dos elementos do Balanço em termos de Contabilidade, e que se traduz no conjunto de bens (*stocks*, disponibilidades), de meios (imobilizado corpóreo e financeiro) e de direitos (créditos, imobilizações incorpóreas) que estão na posse da empresa. Do outro lado do Balanço encontra-se o **Passivo Patrimonial**, que consiste no conjunto de dívidas que a empresa possui com terceiros, nomeadamente relativas a fornecedores, empréstimos/financiamentos obtidos e dívidas ao estado, a sócios e a outros credores.

O Balanço Contabilístico pretende assim espelhar a situação patrimonial da empresa num determinado momento (trimestre, semestre, ou ano), mostrando o valor que esta tem, os bens e dinheiro que possui (ativo), assim como as dívidas que detém (passivo). A diferença entre os dois elementos do balanço corresponde (como referido anteriormente) ao património, também conhecido como capital próprio<sup>6</sup>. Graficamente, o Balanço é representado pelo ativo do lado esquerdo, e pelo capital próprio e passivo do lado direito, de forma a mostrar como as empresas podem financiar os seus ativos (figura 1).

**Figura 1 – Balanço Contabilístico**

<b>ATIVO</b>	<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>
	Total do Capital Próprio
	<b>PASSIVO</b>
	Total do Passivo
<b>Total Ativo</b>	<b>Total CP + Total Passivo</b>

Fonte: Elaboração do Autor

<sup>6</sup> **Capital próprio** - Somatório do capital social, reservas, resultados transitados e resultado líquido do período.

### 3.3. Mudanças na Contabilidade e Tendências Atuais

As decisões económicas nos dias de hoje são diferentes das decisões de há vários anos atrás e, conseqüentemente, a procura de informação muda. Assim, os Contabilistas devem adaptar os seus sistemas face às constantes mudanças que hoje em dia verificamos nas mais diversas práticas de gestão e tecnologias, pois a informação que era relevante para decisões de gestão no passado, pode estar fora de validade no futuro.

Em boa verdade, muitos fatores têm contribuído para estas mudanças no domínio da Contabilidade, e marcam as tendências que atualmente se verificam, nomeadamente (Burns, Ezzamel e Scapens (2013):

- **Mudança de uma economia baseada na produção para uma economia baseada nos serviços**  
Nos Estados Unidos, o setor dos serviços constitui setenta por cento do emprego. Os serviços estão portanto cada vez mais competitivos e, por isso, o uso da Contabilidade está a crescer neste setor.
- **Aumento da concorrência global**  
A concorrência tem aumentado ao longo dos anos, e as barreiras ao comércio e as tendências mundiais de desregulamentação têm levado a uma mudança na balança de poder económico no mundo. Os gestores para serem competitivos devem por isso compreender os efeitos das decisões nos custos e os contabilistas têm como tarefa ajudar os gestores a prever tais efeitos.
- **Avanços tecnológicos**  
A Tecnologia tem afetado a produção e o uso da informação contabilística nos últimos anos. O aumento da capacidade e a redução dos custos de computadores têm mudado a forma como os contabilistas reúnem, armazenam, manipulam e relatam os dados. Os Gestores devem desta forma compreender melhor a informação contabilística de que precisavam no passado e os Contabilistas têm o dever de criar bases de dados que possam ser percebidas e interpretadas pelos Gestores.

Outra tendência relacionada com as mudanças tecnológicas tem a ver com as mudanças na filosofia de gestão. Hoje em dia, tem-se verificado a adoção de **filosofias JIT (Just-in-Time)** em muitas organizações. Esta filosofia baseia-se na eliminação de desperdícios, na redução de tempo no processo de produção e na eliminação de tempo pelos quais os produtos passam em

atividades que não acrescentem valor. Esta última é efetuada através do foco na qualidade, no melhoramento do *layout* da fábrica e através do denominado *cross-training*<sup>7</sup>.

### 3.4. Contabilidade Financeira e de Gestão

Como já referido anteriormente, a função da Contabilidade representa num modo geral ajudar os gestores de qualquer organização a tomarem decisões de gestão, através da leitura de dados contabilísticos. Contudo, a existência de diferentes tomadores de decisão, leva à divisão da Contabilidade em Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão.

A **Contabilidade Financeira** fornece informação financeira a tomadores de decisão que não estão envolvidos nas operações do dia-a-dia de uma organização, tais como, investidores ou credores, sendo que a informação é distribuída, numa primeira instância, por Demonstrações Financeiras, onde se encontram relatadas as condições da organização e os eventos que ocorreram durante o ano. Apesar destas serem preparadas pelos contabilistas das empresas, existem ainda os auditores que servem para examinar as informações e os dados estatísticos antes da empresa preparar os mesmos. Assim, a função do auditor é decidir se as informações refletem a posição financeira da empresa e operar os resultados. Posteriormente, os auditores refletem a sua opinião profissional sobre as informações financeiras analisadas.

Por outro lado, a **Contabilidade de Gestão**, oferece informação aos gestores das organizações. Relatórios da Contabilidade de Gestão incluem muitas informações da Contabilidade Financeira, mas a Contabilidade de Gestão inclui também informação não relatada fora da empresa.

Nesta área da Contabilidade, os contabilistas têm como responsabilidades:

- **Contabilidade Geral** – registo de transações, processamento de dados registados e, preparação de relatórios para gestores. Tratam-se ainda de preparação de informações financeiras para investidores, credores e outros, sendo que durante o processamento dessas informações, as pessoas nele envolvidas estão sob a supervisão de uma pessoa da organização, conhecida como *controller*;
- **Contabilidade de Custos** – atividade da Contabilidade de Gestão que ajuda os gestores a identificar, medir e controlar os custos das operações, nomeadamente, o custo de produzir

---

<sup>7</sup> Desempenho de um mesmo indivíduo em diferentes funções do processo.

um dado produto ou serviço ou desempenhar alguma outra atividade específica. As empresas precisam de contabilistas dirigidos apenas para a Contabilidade de Custos, visto que é necessário ter um bom conhecimento dos custos por forma a que estes possam ser controlados;

- **Budgeting** - processo de desenvolver planos formais para futuros negócios e atividades. Tem como objetivos, em primeiro lugar, oferecer aos gestores uma compreensão clara das atividades a serem tidas em conta de forma a acompanhar os objetivos da empresa e, fornecer uma base para avaliar o desempenho atual;
- **Auditoria Interna** - enquanto que na Contabilidade Financeira, os auditores são externos, de forma a dar credibilidade às informações financeiras, na Contabilidade de Gestão existem auditores internos, que dão credibilidade aos relatórios produzidos e usados dentro da organização. Estes avaliam os processos de manutenção de registos, a eficiência dos procedimentos de operações e avaliam se os gestores dentro da organização estão a acompanhar os procedimentos operativos.

### 3.5. Contabilidade e Processo de Gestão

A tomada de decisão constitui o aspeto principal do processo de gestão que leva à escolha de um conjunto de ações com o fim de atingir determinado objetivo. Desta forma, é a Contabilidade que ajuda os gestores na tomada de decisão, pois fornece informações que os ajuda desde a ação de planear, até controlar as operações organizacionais. Segundo Wood (2002), Henri Fayol agrupou o processo de gestão da seguinte forma:

- **Planeamento** – fixando objetivos e delineando como vão ser alcançados: «o que é desejado?»; «quando e como é que isso é realizado?»
- **Organização** – preparando todos os recursos necessários para a realização dos objetivos fixados
- **Direção** – orientando e supervisionando a atividade do pessoal de uma organização na realização das suas tarefas.
- **Controlo** – implementando planos e usando *feedback* para alcançar objetivos.

### 3.6. Informação da Contabilidade de Gestão

#### 3.6.1. Conceitos de Contabilidade de Gestão

Apesar do conceito de Contabilidade de Gestão ter já sido abordado num capítulo anterior desta tese, irá agora ser abordado de forma mais específica face à sua importância no contexto de.

O conceito de Contabilidade de Gestão tem vindo a sofrer alterações ao longo dos tempos, sendo uma atividade que tem vindo a evoluir em quatro fases, em que cada uma implica uma adaptação da Contabilidade de Gestão à evolução das organizações. (Franco, Oliveira, Morais, Oliveira, Major, Jesus, Serrasqueiro, 2009).

Na **primeira fase** (antes de 1950), a Contabilidade de Gestão surge como uma atividade técnica caracterizada pela determinação dos custos e do seu controlo. A **segunda fase**, que ocorre depois de 1965, foi caracterizada pelo fornecimento de informação para o planeamento e pelo controlo de gestão. Nesta fase, a atividade técnica passa para uma atividade de gestão de apoio aos gestores para fornecer informação para fins de planeamento e controlo de gestão. Durante a **terceira fase** (1985-1995), verificou-se a utilização eficiente dos recursos nos processos empresariais. Na **quarta e última fase** (após 1995), torna-se fulcral a criação de valor com a utilização eficaz dos recursos. Nestas duas últimas fases, a Contabilidade de Gestão é representativa de uma atividade de utilização eficiente e eficaz dos recursos na criação de valor, em que a informação é disponibilizada em tempo real para os gestores de linha.

Desta forma, o papel da Contabilidade de Gestão, nos dias de hoje, está centrado na utilização eficiente e eficaz dos recursos de forma a assegurar que estes estão a ser bem utilizados e que estão a acrescentar valor.

Esta área da Contabilidade tem como objetivos principais, por um lado,

- **(1) Apurar e analisar os custos industriais** através da classificação e imputação de acordo com os critérios e sistemas adotados pela empresa e, por outro,
- **(2) Fornecer dados para o Controlo de Gestão** através de custos e proveitos apurados, comparando a atividade desenvolvida em cada período com os padrões tomados como referência, de forma a processar informação sobre o desempenho dos gestores e unidades operacionais.

### 3.6.2. Tratamento da Informação Contabilística

Como tem vindo a ser relatado, os gestores em qualquer organização estão mais bem preparados para desempenhar as suas tarefas quando têm um suporte suficiente de dados contabilísticos. Para um melhor processamento desses dados, a informação contabilística pode ser dividida da seguinte forma:

- **Por natureza**

O aparecimento de planos de Contabilidade como o POC (Plano Oficial de Contabilidade) e, mais recentemente, o SNC (Sistema de Normalização Contabilística) levou à classificação das componentes do resultado em classes de contas, nomeadamente a classe 6, respeitante a **Gastos e Perdas**, e a classe 7, que diz respeito a **Rendimentos e Ganhos**, permitindo assim apurar os **Resultados**.

- **Por Centros de Responsabilidade**

Tratam-se de unidades de uma organização, nomeadamente departamentos, direções, entre outros, que têm um gestor como responsável pela realização de um conjunto de atividades. Subdividem-se em Centros de Custos, Centros de Resultados e Centros de Investimentos, cada um com critérios financeiros diferentes, como será explicado mais adiante.

- **Custos Diretos e Custos Indiretos**

Uma questão importante nas atividades é saber se os custos têm uma relação direta ou indireta com um objeto de custos particular.

Quando têm uma relação direta, tratam-se de custos diretos, ou seja, custos que podem ser identificados especificamente e exclusivamente com um dado objeto de custo, numa forma economicamente possível. Quando os custos não podem ser identificados especificamente e exclusivamente com dado objeto de custo tratam-se de custos indiretos.

- **Custos Reais e Custos Básicos**

Os produtos comprados ou produzidos e serviços prestados são considerados **custos reais** (à posteriori) e são impossíveis de calcular com rigor total devido a muitas causas. Por outro lado, existem os **custos básicos** (à priori), que são custos teóricos definidos previamente para valorizar internamente os produtos e serviços e incluem, (1) **Custos Padrões/Standard** que resultam de se considerarem as normas técnicas atribuídas aos vários fatores de área fabril para a definição do custo do produto ou serviço<sup>8</sup> e, (2) **Custos Orçamentados**, sendo estes

---

<sup>8</sup> Não têm em consideração a situação atual das instalações (grau de utilização, estado de conservação, entre outros) nem a qualidade das matérias-primas e mão-de-obra

obtidos em consequência da elaboração dos orçamentos da empresa para determinado período. Nestes orçamentos, encontram-se definidos os objetivos e planos aprovados pela Direção.

▪ **Custos Fixos e Custos Variáveis**

A diferença entre custos fixos e custos variáveis reside no fato de que enquanto os custos variáveis variam no mesmo sentido das variações verificadas no volume de produção ou venda, os custos fixos tendem a variar com o tempo mas não com os níveis de atividade.

### **3.7. Sistemas de Custeio**

Em todas as organizações, os gestores pedem aos contabilistas para medir o custo dos bens ou serviços que as suas empresas produzem. Para tal, necessitam de uma Contabilidade de Custos, que é a parte do sistema de custeio que mede os custos para fins de tomada de decisão de gestão e relato financeiro. O objetivo dos sistemas de custeio é determinar o custo de fabrico dos produtos e/ou prestação de serviços, ou seja, dos custos de natureza industrial.

Segundo Cooper e Kaplan (1999), “As mudanças nos negócios ocorridos desde os meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram mudanças impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pela empresas. O novo ambiente procura informações mais relevantes relacionadas com custos e desempenhos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.”

#### **3.7.1. Sistema de Custeio Total, Variável e Básico/Orçamentado**

Um dos sistemas de Custeio é o **Sistema de Custeio Total** que é um método de apuramento do Custo do produto ou serviço que inclui custos variáveis industriais e custos fixos num dado período. Quando é considerada a totalidade dos custos fixos, o Sistema de Custeio Total é Completo, enquanto que quando se incorporam apenas parte dos custos fixos industriais o Sistema de Custeio Total é Racional. No SCTQT, os custos fixos industriais são repartidos pelos vários meses do ano, para que os custos dos produtos não sejam afetados pela sazonalidade e para que não haja meses de maior ou menor atividade (Franco, Oliveira, Morais, Oliveira, Major, Jesus, Serrasqueiro, 2009).

O **Sistema de Custeio Variável** é outro sistema de custeio e consiste num método de apuramento em que apenas são considerados como custos do produto os custos variáveis industriais, sendo que os custos fixos industriais passam a ser considerados como CINI (custos industriais não incorporados), pois não dependem do nível de produção e, portanto, não são considerados como custo do período (Franco, Oliveira, Morais, Oliveira, Major, Jesus, Serrasqueiro, 2009).

Comparando os Custos Reais com os **Custos Básicos** para efeitos de Controlo de Gestão, são estes últimos os mais utilizados de forma a determinar os desvios contabilísticos para cada uma das fases do processo produtivo ou prestação de serviços, através da sua comparação com os custos reais. Os desvios contabilísticos permitem determinar as diferenças entre os custos previamente fixados como objetivos e os custos realmente verificados, permitindo avaliar o desempenho de cada centro de responsabilidade através do cálculo dos desvios contabilísticos.

### **3.7.2. CBA - Custeio Baseado nas Atividades**

Os sistemas de custeio convencionais permitem o apuramento dos gastos de produção e elaboração de demonstrações financeiras, contudo, apresentam algumas limitações na medida em que os custos dos produtos ou serviços estão dependentes de critérios de repartição e de imputação de gastos, levando a problemas em perceber o seu valor. Isto tornou necessária a criação de novos sistemas de apuramento de custos e, conseqüentemente, dos resultados. Por outro lado, as mudanças ocorridas ao longo dos anos na área dos negócios, fazem com que a ajuda aos gestores e a sua tomada de decisão sejam prejudicadas.

Em oposição aos sistemas de custeio tradicionais, surgiu nos anos 80 um novo sistema de custeio que vem fazer face aos tradicionais, denominado de Custeio Baseado nas Atividades. Consiste numa metodologia de organização de custos por segmentos e, conseqüentemente, de apuramento de resultados que tem a vantagem de permitir uma maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão, um maior cuidado na gestão dos recursos afetados e das atividades, e a eliminação de distorções que se verificavam nos sistemas tradicionais de custeio (Rodrigues e Simões, 2009).

O conceito de CBA tem por base o conceito de Atividade, assim como outros conceitos associados à mesma. A Atividade consiste desta forma na utilização de recursos e de tarefas

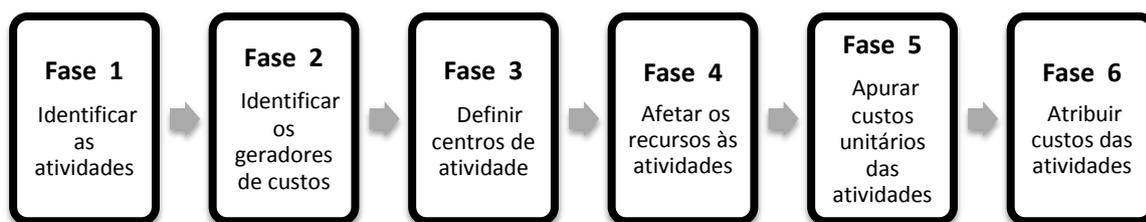
de forma a atingir um determinado resultado. À volta do conceito de Atividade existem outros conceitos a ela associados, tais como:

- **Input** - algo que leva à necessidade de realizar determinada atividade
- **Output** - diz respeito ao nível de produção da atividade, ou seja, à quantidade física do produto ou serviço resultante da sua execução. Permite acompanhar a produtividade de cada atividade
- **Recursos** - fatores produtivos necessários para a execução de qualquer atividade e variam em função do nível de execução das atividades. Segundo o CBA, os recursos traduzem custos (tradução financeira do nível de recurso utilizado ou consumido) que consequentemente resultam na produção.
- **Burocracia** - normas e procedimentos necessários para o exercício das atividades de forma a melhorar o seu desempenho. Contudo, é necessário ter cuidado em não desperdiçar demasiados recursos.
- **Geradores de custos** - fatores ou elementos que condicionam os níveis de utilização de recursos. A identificação de geradores de custos constitui uma das etapas da metodologia do CBA (figura 1), de forma a utilizar da melhor forma os recursos e melhorar os resultados.

De acordo com o CBA, as atividades consomem ou utilizam recursos e os produtos resultam das atividades. Os custos a estes associados dependem da forma como as atividades são executadas e dos níveis de recursos utilizados/consumidos. Consequentemente, os resultados dependem igualmente da forma como as atividades são executadas, permitindo avaliar se os resultados são bons ou maus.

As empresas que adotam este sistema devem seguir por isso um conjunto de passos de forma a organizar os seus custos, nomeadamente pela ordem que se encontra na Figura 1.

**Figura 1 - Metodologia do sistema de CBA**



Fonte: Elaboração do Autor

## CAPÍTULO 4 - O CONTROLO DE GESTÃO

Antes de explicar o conceito de Controlo de Gestão e os seus instrumentos é importante fazer referência a outros conceitos intrínsecos, nomeadamente o conceito de Controlo, e o conceito de Gestão. Em primeiro é importante referir que todas as empresas devem ser controladas, para tal todos os elementos devem estar no lugar de forma a garantir que as intenções estratégicas são atingidas. Antes, porém, importa referir que para estudar o conceito de Gestão é necessário compreender a ideia de Organização, sendo esta entendida como um grupo de pessoas que trabalham conjuntamente para atingir certos objetivos.

### 4.1. Conceitos e Importância do Controlo de Gestão

De acordo com Jordan (2008), o controlo de gestão é um esforço permanente de todos os gestores organizacionais, logo toda a organização deve acompanhar o que se vai passando na empresa, sendo responsabilidade do controlo de gestão a distribuição de instrumentos de pilotagem a qualquer elemento dos diferentes níveis de gestão da sua estrutura organizacional, demonstrando a importância de existir um sistema de controlo de gestão que deva (1) estar ligado a um sistema de incentivos ilustrado em números, mas também em comportamentos, (2) ter em conta o passado, mas também o futuro, (3) providenciar informação financeira, mas também não financeira e, (4) estar ligado à gestão de topo e intermédia, mas também operacional.

Importa referir que o Controlo de Gestão é a ultima fase do processo de gestão a seguir à formulação e implementação da estratégia. De uma forma geral, o Controlo de Gestão é a ferramenta utilizada para implementar a estratégia formulada e que permite controlar o desempenho das tarefas individuais, incluindo neste processo várias atividades como planear o que a organização deve desenvolver, coordenar atividades, comunicar informação, avaliar a informação, decidir que ação deve ser tomada ou seja, influenciar pessoas a mudar de comportamento.

Assim, os gestores recorrem a Sistemas de Controlo de Gestão que os ajudem a mover a organização na presecução dos objetivos estratégicos. Aprofundando mais os Sistemas de Controlo, pode considerar-se que estes têm duas funções, designadas por **controlo estratégico** e **controlo de gestão**. No primeiro caso, as empresas devem estar centradas em questões de controlo estratégico, procurando perceber se a estratégia se está a tornar obsoleta,

sendo esta preocupação mais determinante em empresas que operaram em ambientes mais dinâmicos. Desta forma, muitos especialistas referem que a solução é através da execução, sendo o Controlo de Gestão o mais indicado pois foca na execução e na influência sobre o comportamento dos colaboradores para atingir os objetivos traçados à priori.

A criação de sistemas de controlo de gestão surge assim da necessidade de fazer face a alguns problemas na organização para os colaboradores. Na maioria das vezes as empresas falham pela (1) **falta de direção**, na medida em que alguns colaboradores desempenham as suas funções porque não sabem o que organização espera deles sendo a função do controlo de gestão a de informar os colaboradores sobre como eles podem direcionar as suas contribuições para o cumprimento dos objetivos da organização, (2) **problemas motivacionais**, visto que muitos objetivos individuais não coincidem com os objetivos organizacionais, ou seja, muitos colaboradores têm interesses pessoais acima dos interesses da organização, (3) **limitações pessoais**, quando os mesmos sabem o que é esperado deles e estão motivados para desempenhar as suas tarefas, mas são incapazes de as desempenhar devido à falta de aptidão, experiência ou conhecimentos para o seu desempenho (Merchant e Stede, 2011).

Em suma, o processo de controlo de gestão passa por um conjunto de fases que inclui o Planeamento Estratégico, a Preparação do Orçamento, Analisar relatórios de desempenho financeiro e, por fim, Medir o Desempenho. Desta forma, torna-se necessário alinhar comportamentos, avaliar performances, analisar orçamentos, focar no que é considerado essencial e sobretudo em objetivos diversificados, tais como qualificação, satisfação e resultados financeiros, bons *controllers* e excelentes gestores e, fundamentalmente, focalizar sempre as suas tomadas de decisão com base em impactos futuros numa perspetiva de longo prazo (Lopes da Costa, 2015).

### 4.2. Instrumentos de Controlo de Gestão

Os Instrumentos de Controlo de Gestão estão subdivididos em Instrumentos de Pilotagem, Instrumentos de Orientação de Comportamento e Instrumentos de Diálogo, ainda que seja apenas nos dois primeiros onde esta tese vai incidir mais a sua análise. Os **Instrumentos de Pilotagem**, acompanham o processo de gestão e incluem instrumentos de planeamento, sendo os mais utilizados o *Planeamento Operacional* e o *Orçamento*, o *Controlo Orçamental*, o

*Tableaux de Bord* e o *Balanced Scorecard*. Dos **Instrumentos de Orientação de Comportamento** destacam-se os *Centros de Responsabilidade*, os Preços de Transferência Interna, assim como os critérios para avaliar o desempenho financeiro. Os **Instrumentos de Diálogo** são mais operacionais e destacam-se a *Negociação dos objetivos*, *Negociação dos meios*, *Análise e interpretação dos resultados* e *Negociação das ações corretivas* (Lopes da Costa, 2015).

#### 4.2.1. Planeamento Estratégico e Operacional

O Planeamento Estratégico permite decidir sobre os objetivos da empresa, mudanças nesses objetivos, recursos usados para atingir esses objetivos e políticas para obter usar esses recursos (Reddy, 2004). A importância do planeamento estratégico permite, segundo o que foi referido por Bernard Viollier (presidente da AFPLANE), (1) **analisar e gerir a mudança**, na medida em que os gestores devem dedicar tempo para refletir sobre as mudanças no meio envolvente e conseguir a adaptação da empresa a essas mudanças, (2) **traçar vias de desenvolvimento** coerentes, sendo que, visto existirem múltiplas possibilidades de desenvolvimento a empresa deve encontrar vias de desenvolvimento que sejam coerentes entre si para que o uso de recursos escassos seja racionalizado, (3) **melhorar os resultados da empresa**, através do esforço dos responsáveis para atingir os objetivos previamente fixados, permitindo para que os resultados das empresas consigam ser melhorados, (4) a **integração da empresa**, dado que a comunicação é uma ferramenta fundamental durante todo o processo de planeamento e que assegura que todas as funções e divisões da empresa tenham planos coerentes entre si e que os objetivos globais estejam integrados, e (5) servir como um **instrumento de aprendizagem**, através da criação de métodos que permitam aprender e decidir a gerir a médio e longo prazo. (Jordan, 2008).

Importa também referir que o processo de Planeamento Estratégico deve acontecer segundo um conjunto de fases, sendo a primeira a fase de Informação. Neste âmbito, é útil efetuar uma Análise *SWOT* (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*), ou seja, analisar os pontos fortes e pontos fracos da empresa, assim como as oportunidades e ameaças da envolvente. A fase seguinte consiste na formulação de alternativas estratégicas, ou seja, estratégias alternativas para fazer face aos problemas e aproveitar as oportunidades. A terceira fase tem a ver com a avaliação das alternativas através de análises e estudos das

consequências de cada alternativa proposta. A última fase consiste em escolher uma das alternativas anteriores que seja mais interessante para o que se pretende. Contudo, pode acontecer que as alternativas sejam todas rejeitadas e, portanto, a estratégia atual continue (Rodrigues e Reis, 2011).

No que diz respeito ao Planeamento Operacional, este é mais prático e tem a ver com a forma de implementar as estratégias que permitem atingir os objetivos da empresa. Tem como missão elaborar planos de ação de forma melhorar o funcionamento das atividades e que ponham em prática as estratégias definidas no processo de planeamento estratégico, assim como quantificar custos e proveitos. O Planeamento Operacional aproveita as oportunidades que surgem na envolvente (informação recolhida através da análise *SWOT*, como acima referido) de forma a atingir as estratégias definidas. Os Planos Operacionais, são desenvolvidos por centro de responsabilidade (conceito abordado num tópico posterior) para implementar a estratégia, sendo negociados pelo superior hierárquico. Além disto, possui objetivos financeiros e não financeiros a médio prazo (aproximadamente 3 anos), período inferior ao do Planeamento Estratégico.

#### 4.2.2. Orçamento

Um Orçamento é um instrumento de controlo de gestão que ajuda o gestor a alcançar os objetivos definidos pela empresa, tendo em conta os meios de que esta dispõe.

**Figura 2 - Processo do Orçamento**



Fonte: Elaboração do autor

Os Orçamentos ajudam por isso os responsáveis a compreenderem a sua gestão, fazendo a ligação entre os responsáveis operacionais e o *controller*. Após definidos os objetivos globais, os objetivos por funções (financeiros, de marketing, produção e aprovisionamento) e os

planos de ação (que definem as atividades a serem desenvolvidas), procede-se à quantificação financeira dessas atividades. Esta quantificação financeira é o denominado Orçamento, sendo esse um instrumento de planeamento crucial para a gestão sendo as suas funções de ordem variada (Jordan, 2008).

O Orçamento é considerado como um **Instrumento de Descentralização**, na medida em que o responsável de cada centro de responsabilidade deve garantir a fixação dos objetivos do seu centro de responsabilidade e tomar decisões para que eles sejam atingidos. Pode também ser considerado um **Instrumento de Planeamento** pois, através da sequência acima referida, cada centro de responsabilidade está em condições de elaborar o plano anual, ou seja, o orçamento para quantificar os objetivos.

Apesar de ser um instrumento financeiro, o Orçamento é também considerado como não financeiro na medida em que o objetivo é influenciar o gestor a conseguir melhores resultados e estimular a satisfação pelo seu trabalho. Desta forma, o Orçamento tem também um papel de **Motivação**.

A **Coordenação** é outro papel importante do Orçamento, destacando-se a coordenação vertical e horizontal. A primeira permite a articulação na linha hierárquica com cada centro de responsabilidade subdividido por centros de responsabilidade, o que significa que o poder de decisão encontra-se descentralizado. A coordenação horizontal permite a coerência entre objetivos e planos de ação (a nível de vendas, produção, aprovisionamento, pessoal, setores de apoio e financeiro) sendo o papel do *controller* estabelecer processos orçamentais através da comunicação entre funções.

Por último, o Orçamento é também um **Instrumento de Avaliação**, no sentido em que o Orçamento deve tornar a avaliação e a interpretação dos resultados mais fácil para ser utilizado pelos operacionais. Para tal devem seguir os planos de ação frequentemente e conseguir desenvolver ações para alcançar os objetivos previamente fixados no plano anual e com tempo suficiente.

### 4.2.3. Controlo Orçamental

A execução do Orçamento Anual e o respetivo controlo são efetuados através da comparação entre objetivos, resultados, proveitos e custos reais com os que foram previstos/orçamentados.

Esta comparação é designada de Controlo Orçamental e fornece informação à gestão para tomada de decisões corretivas. Por outras palavras, é através da comparação de dados reais (registados na Contabilidade) com dados previsionais (registados no Orçamento Anual) que se podem determinar e analisar os desvios mensais. É importante salientar que se esse desvio for muito significativo para a empresa, torna-se necessário implementar medidas corretivas para que o cumprimento dos objetivos não seja posto em causa. Neste caso, o gestor implementa ações corretivas recorrendo a planos contingenciais, com novas ideias, novos métodos e recursos alternativos. Se, pelo contrário, o desvio não se revelar significativo, então tais medidas são desnecessárias.

Em suma, este importante instrumento de controlo de gestão permite (1) comparar o que foi realizado e as previsões que constam no orçamento, (2) analisar e controlar os desvios apurados e, (3) tomar medidas corretivas (Rodrigues e Reis, 2011).

Para efetuar a Análise dos Desvios, utiliza-se o Sistema de Custeio Básico/Orçamentado. É utilizado este e não o Sistema de Custeio Real dado que este não permite avaliar o desempenho dos gestores e das respetivas responsabilidades na organização. Neste sentido é construído o Mapa de Controlo Orçamental que permite comparar as rúbricas da Demonstração de Resultados por Funções real e a Demonstração de Resultados por Funções prevista, utilizando para tal, como acima referido, dados reais e dados previstos, respetivamente.

#### **4.2.4. Controlo Estratégico e Operacional**

Os *Tableaux de Bord* e o *BSC (Balanced Scorecard)* são genericamente os instrumentos mais utilizados para acompanhar o desempenho pessoal e organizacional, nomeadamente a forma como as atividades estão a decorrer e como a estratégia está a ser implementada. A sua existência resulta da necessidade dos gestores terem resultados rápidos de forma a poderem atuar de forma eficaz. Geralmente, é a Contabilidade Analítica que fornece tais resultados, contudo esta leva normalmente muito tempo a fornecer esses dados pois é muito detalhada e, uma vez que os gestores precisam de instrumentos que sejam mais rápidos, houve a necessidade de criar instrumentos como o *Tableau de Bord* e o *BSC* para obter tais resultados (Jordan, 2008).

De forma geral, o *Tableau de Bord* é um instrumento de gestão e de ação muito rápida que produz informações de acompanhamento e controlo e facilita a comunicação e diálogo a todos níveis, ou seja, fornece um conjunto de informações estruturadas de acordo com a hierarquia dos centros de responsabilidade. No caso do *BSC*, este é um instrumento que permite ligar as operações à estratégia através de várias perspetivas de análise que permitem clarificar a missão e a visão da empresa, como a seguir será explicado.

### 4.2.4.1. *Tableau de Bord*

O *Tableau de Bord*, que em português significa livro de bordo, consiste num documento de gestão que é periódico e contém linhas e colunas preenchidas com números e com o objetivo de controlar o bom funcionamento da empresa. O *Tableau de Bord* atua a **curto prazo** e, como referido, é **periódico** e muito rápido (mais do que os dados da contabilidade, estando disponível após um curto período de análise). Contém **dados históricos e previsionais** obtidos maioritariamente por estimativa e que são mais rápidos do que dados reais para tomar decisões mais urgentes. Pode conter indicadores financeiros, mas também não **financeiros**. Outra característica deste indicador é que deve ser muito **simples**, com possibilidade de desagregação, ou seja, devem existir poucos indicadores disponíveis para o gestor analisar, de modo a tornar a tarefa deste mais facilitada, visto que muitos indicadores não ajudam o gestor face ao tempo que levam na sua interpretação. Contudo, cada indicador pode-se desagregar em vários de forma a conhecer de forma mais específica a situação em análise. Por fim, pode ainda dizer-se que é um **instrumento que deve ser permanente** no sentido que deve estar atualizado, pelo menos numa base mensal, de forma a permitir permanentemente a tomada de decisões aos gestores.

O *Tableau de Bord*, assim como outros instrumentos acima referidos, é útil pois:

- **Trata-se de um instrumento de comparação** - o diagnóstico que será aprofundado num fase posterior deste estudo, permite identificar o que não evolui segundo o previsto, sendo portanto essencial existência de previsões para comparar permanentemente o previsto com o real. Como tal, o *Tableau de Bord* é utilizado para fazer diagnósticos e ajudar os gestores a tomar decisões.
- **Favorece o diálogo** – O *Tableau de Bord* deve estar ligado aos diferentes níveis hierárquicos para que todos tenham acesso a informações necessárias e coerentes entre si,

sendo a comunicação e o diálogo entre superior e colaboradores vital para permitir comparar o realizado com as previsões.

▪ **Ajuda e estimula a tomada de decisões** - este instrumento consiste num quadro de avaliação de desempenho dos subordinados pois mostra se as ações foram tomadas e se tiveram sucesso através da evolução dos resultados, fornecendo informações úteis para a tomada de decisão. As ações corretivas e as causas resultantes dos desvios verificados entre as realizações e previsões devem constar no *Tableau de Bord*.

Pode dizer-se que quem utiliza o *Tableau de Bord* na empresa é responsável por tomadas de decisão, podendo destacar-se a Direção Geral, o Diretor de Fábrica e o Responsável de linha de produção, os quais correspondem a diferentes níveis hierárquicos. Assim, o *Tableau de Bord* não é idêntico para todos os níveis hierárquicos, sendo para tal necessário identificar as áreas de ação de cada nível hierárquico. Além disso a frequência para cada um não é igual, tendo a sua publicação de ser adaptada também a para cada nível hierárquico.

Sendo este instrumento um dos instrumentos do processo de implementação do sistema de controlo de gestão, é como tal útil saber como é a sua conceção. Desta forma, pode dizer-se que o *Tableau de Bord* envolve um trabalho conjunto entre gestores operacionais e o *controller* de gestão e não apenas de um *controller* nem de uma equipa de especialistas de controlo de gestão, pois os dados presentes no *Tableau de Bord* estão ligados aos meios de atuação e decisão dos gestores. O quadro 12 seguinte permite compreender a metodologia inerente ao *Tableau de Bord*.

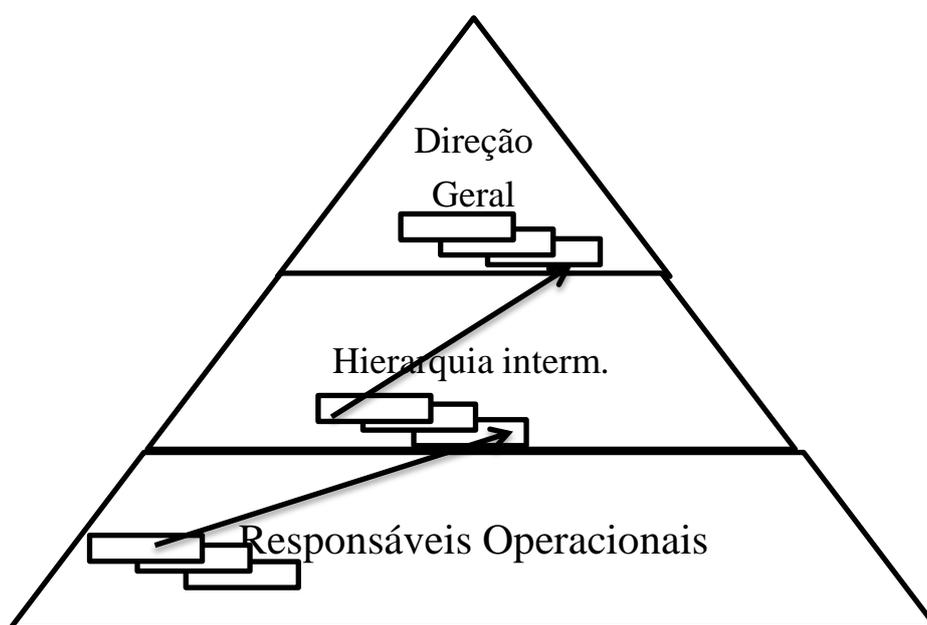
**Quadro 12 – Fases do *Tableau de Bord***

<b>Fase</b>	<b>Descrição</b>
1ª Fase	Definição do organograma de gestão
2ª Fase	Seleção dos objetivos e variáveis chave
3ª Fase	Seleção das atividades
4ª Fase	Quantificação dos indicadores e fontes de informação
5ª Fase	Apresentação e aspetos práticos

Fonte: Elaboração do autor

A **primeira fase** diz respeito à representação das responsabilidades exercidas e das comunicações existentes, de forma a perceber as relações entre os responsáveis e as funções desempenhadas. Em primeiro lugar, é necessário um esquema em pirâmide da estrutura dos **Tableaux de Bord**. Depois, procede-se à identificação dos fatores de interesse por nível hierárquico, facilitando o desempenho das atividades e o reforço do diálogo. Depois de compreender a estrutura organizacional, identificam-se os centros de responsabilidade e as suas relações e, posteriormente, as ligações entre os centros de responsabilidade.

**Figura 3 - Pirâmide do Tableau de Bord**



Fonte: Elaboração do autor

A **segunda fase** consiste em selecionar um número limitado de objetivos e variáveis-chave de ação para cada centro de responsabilidade para que os objetivos descentralizados e os objetivos centrais estejam em convergência (quadro 13).

### Quadro 13 - Objetivos e Variáveis-Chave

VARIÁVEIS-CHAVE DE AÇÃO	OBJETIVOS		
	Objetivo 1	Objetivo 2	Etc...
Variável 1			
Variável 2			
Etc...			

Fonte: Elaboração do autor

Após efetuar a grelha de objetivos/variáveis-chave de ação, procede-se ao preenchimento da grelha de convergência das variáveis-chave com os centros de responsabilidade (quadro 14).

**Quadro 14 - Centros de Responsabilidade e Variáveis-Chave**

VARIÁVEIS-CHAVE DE AÇÃO	CENTROS DE RESPONSABILIDADE		
	CR 1	CR 2	Etc...
Variável 1			
Variável 2			
Etc...			

Fonte: Elaboração do autor

A Seleção dos indicadores constitui a **terceira fase** que consiste em propor critérios para quantificar cada objetivo e variável-chave.

A **quarta fase** por sua vez tem a ver com a determinação dos valores dos indicadores, sendo para isso necessário o acesso a informação para os analisar quantitativamente. Cada indicador exige uma periodicidade diferente, ou seja, tem prazos diferentes.

No que diz respeito à **quinta e última fase**, é necessário seguir alguns procedimentos importantes para que a decisão a tomar seja totalmente eficiente. Exemplificando, a previsão dos números no *tableau de bord* é importante pois é preferível que existam valores aproximados mas que sejam disponibilizados mais rapidamente do que valores exatos e que

demorem muito tempo a estarem disponíveis. Além disto, a sua apresentação deve ser simples, na medida em que não são necessários vários eixos de análise no mesmo quadro, caso contrário, poderia ser difícil de analisar. Na prática, os *tableaux de bord* agrupam indicadores físicos, económico-financeiros de medida do desempenho de atividades, de recursos materiais e humanos, entre outros indicadores.

### **4.2.4.2. *Balanced Scorecard***

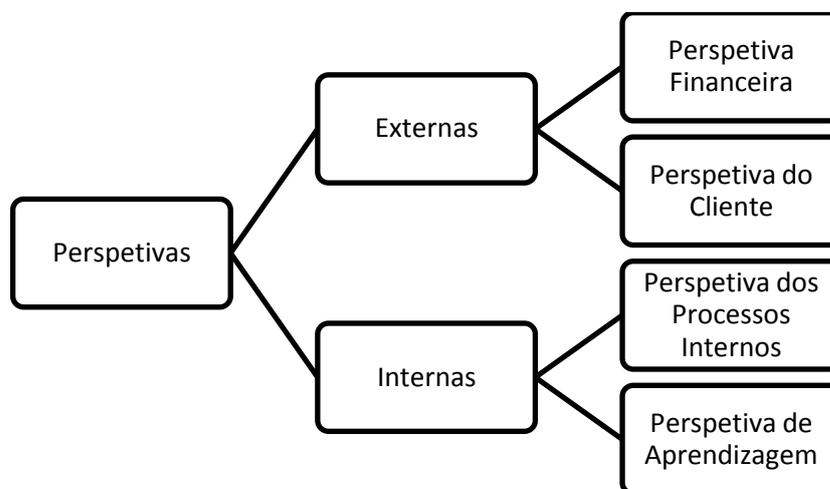
O *BSC* é um quadro que permite ajudar as organizações a ultrapassar com sucesso as incertezas da concorrência e as dinâmicas em mudança. Segundo Kaplan e Norton (1996), os números por si só não são suficientes para as organizações que pretendam ter sucesso. Após um estudo realizado por estes autores com o objetivo de distinguir as melhores práticas na medição do desempenho, nasceu o *BSC* que passou de um sistema de medição para um sistema de gestão estratégica.

O seu princípio era que as medidas financeiras são importantes e sempre serão, mas devem ser complementadas por outros indicadores que contribuam para o sucesso futuro, tais como; gerar valor com base na estratégia, clientes satisfeitos, pessoal motivado, processos céleres, “stocks in time”, cumprimentos rigorosos de prazos de entrega, sistema de incentivos por equipas de trabalho, entre outros. A diferença entre os sistemas de medição de desempenho tradicionais e o *BSC* é que, enquanto nos primeiros o *core* principal é o controlo financeiro, o *BSC* tem como finalidade traduzir a visão e a estratégia em objetivos e medidas de *performance* para cada uma das quatro perspetivas que o constituem.

A criação do *BSC* resultou do fato de Kaplan e Norton (1996) tentarem resolver um problema de medição, nomeadamente, como equilibrar a precisão histórica e integridade de métodos financeiros com os condutores de sucesso financeiro futuro. Desta forma, o *BSC* foi assim a solução eficiente encontrada. Mais tarde, o *BSC* vem a ser considerado como um sistema de gestão estratégica, o que implica ligar ações de curto prazo a estratégias de longo prazo. A sua grande vantagem é o fato de ser uma ferramenta de comunicação, na medida em que as empresas descobriram um novo método de descrever de forma simples, clara e coerente as suas estratégias através de mapas estratégicos.

Desta forma, o controlo deve ser centrado numa combinação de indicadores de desempenho que traduzam a missão, dados financeiros e não financeiros e, uma visão interna dos processos, assim como um olhar externo sobre o mercado e clientes, o que é possível de se conseguir a partir de quatro perspetivas, duas externas (perspetiva financeira e do cliente/mercado) e duas internas (perspetiva dos processos internos e de aprendizagem) – Figura 4.

**Figura 4 - 4 Perspetivas do *Balanced Scorecard***



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996)

A **perspetiva financeira** permite obter medidas que assegurem que a execução da estratégia leva aos resultados esperados. O objetivo é dar a conhecer aos principais interessados (acionistas) de que forma a performance da empresa está a rentabilizar o capital investido pelos mesmos. Nesta perspetiva, os indicadores mais utilizados são, por exemplo, receitas e lucro.

No que diz respeito à **Perspetiva do Cliente**, são efetuadas duas questões que ajudam a escolher as medidas para esta perspetiva, nomeadamente, “Quem são os clientes *target*?” e “Qual é a nossa *value proposition* para servi-los?”

No que diz respeito à primeira questão, as empresas respondem que têm um conjunto de clientes *target*, contudo as suas ações mostram que têm uma estratégia não diferenciadora, ou seja, uma estratégia de “tudo para todos os clientes”, o que reflete uma falta de foco. Para Michael Porter (1998), as organizações desta forma não se diferenciam dos concorrentes.

A segunda questão constitui um grande desafio para a maioria das organizações que escolhem uma de três disciplinas, (1) **excelência operacional**, em que o foco é no baixo preço ou na conveniência, (2) **liderança do produto**, cujo objetivo é oferecer o melhor produto no mercado através de inovação, e (3) **intimidade com o cliente**, ou seja, fazer o que seja necessário para oferecer soluções para as necessidades dos clientes. Neste último caso, são procuradas relações de longo prazo e não transações únicas, através de conhecimento profundo das necessidades dos clientes. (Treacy e Wiersema, 1993).

Na **Perspetiva dos Processos Internos**, identificam-se processos-chave, dos quais a organização se deve distinguir de forma a continuar a acrescentar valor para os clientes, ou seja, identificar processos e desenvolver as melhores medidas possíveis para a sua progressão e consequente melhoria da qualidade dos serviços prestados pela organização. Assim, a satisfação de clientes passa por identificar novos processos internos e simultaneamente realizar esforços para o melhoramento das atividades existentes.

Ou seja, para Kaplan e Norton (1996) uma organização deve ter em consideração a existência de um modelo genérico de cadeia de valor que (1) inclua o processo de inovação na pesquisa das necessidades dos clientes e criação do produto/serviço para sua satisfação, (2) garanta a qualidade da oferta através da optimização do processo operacional e, (3) cuide do relacionamento com o cliente através de um serviço que acompanhe o consumidor após a venda do produto/serviço.

Noutra perspetiva, as medidas utilizadas na componente de **Aprendizagem e Crescimento** servem como suporte e apoiam as outras três. É através das medidas nesta perspetiva que se conseguem atingir as expectativas e resultados esperados em termos de processos internos, clientes e *stakeholders* financeiros. De forma a criar um crescimento sustentado é necessário ter em consideração medidas que incluam, por exemplo, as capacidades dos colaboradores, satisfação dos colaboradores e sistemas e tecnologias de informação.

Em suma, o *BSC* não serve para criar uma nova estratégia mas sim para ajudar a desenvolver uma nova estratégia com sucesso, ou seja, ajuda a executar a estratégia e não elaborar uma nova. A ideia é que quando a empresa possui uma nova estratégia e precisa de uma ferramenta para a sua implementação, o *BSC* serve como apoio. Por outro lado, quando as organizações têm uma estratégia clara e definida mas não conseguem divulgar a sua visão, o *BSC* torna-se numa das formas de ligar os indicadores de *performance* à visão e à estratégia, possibilitando aos gestores uma visão alargada e completa do desempenho da empresa.

#### 4.2.5. Centros de Responsabilidade

Uma das funções do Controlo de Gestão é a de influenciar os gestores a tomar as melhores decisões, ou seja, consiste em influenciar os seus comportamentos de forma a que as decisões dos gestores possam estar alinhados com a estratégia e com os interesses dos *stakeholders*.

Segundo Anthony (2007), um Centro de Responsabilidade é uma unidade chefiada por um gestor que é responsável pelas suas atividades, ou seja, pela realização dos objetivos, assegurando desta forma o exercício de um conjunto de atividades. No fundo, é o adequar da estrutura da organização à realização dos objetivos da empresa. Um centro de responsabilidade deve ter por isso uma missão (razão de ser definida), deve ter objetivos específicos e, deve ter um gestor com autonomia e detenção dos meios necessários à execução dos objetivos (referentes aos planos de ação).

A implementação de Centros de Responsabilidade pode trazer muitas vantagens, nomeadamente, promover o alinhamento, clarificar a responsabilidade, definir e descentralizar recursos e conceder autonomia aos gestores, promover o empreendedorismo dentro da organização e, orientar os gestores para os fatores geradores de valor.

Os Centros de Responsabilidade podem tomar forma de **Centros de Custo**, **Centros de Resultados** e **Centros de Investimento**. No quadro 15, é possível constatar a diferença entre cada um destes centros, nomeadamente a nível do poder de decisão que o gestor tem, assim como os critérios de avaliação de desempenho.

**Quadro 15 - Tipos de Centros de Responsabilidade**

<b>Tipos de CR</b>	<b>Impacto do poder de decisão do gestor sobre</b>	<b>Critérios de Avaliação de Desempenho Financeiro</b>
<b>Centro de Custos (1)</b>	Custos / Gastos	Gastos Diretos
<b>Centro de Resultados (2)</b>	Custos / Gastos e Rendimentos	Margem de Contribuição
<b>Centro de Investimentos (3)</b>	Custos / Gastos e Rendimentos e Ativos Económicos	Margem de Contribuição Residual

Fonte: Elaboração do autor

O **Centro de Custos** trata-se de um Centro de Responsabilidade onde o gestor tem poder de decisão sobre os meios que se traduzem financeiramente em gastos, ou seja, decide sobre a utilização de recursos. Fornecem bens ou produtos que produzem aos restantes centros de responsabilidade. Por exemplo, as Áreas Administrativas asseguram atividades de gestão e de suporte de toda a Organização, a Divisão de *Marketing* desenvolve projetos plurianuais, criando novos produtos e tecnologias e, os Centros de *Marketing* realizam atividades de âmbito comercial. Neste centro, apenas os inputs devem ser valorizados financeiramente, pois são os recursos que geram gastos.

Relativamente ao **Centro de Resultados**, o responsável tem o poder de decidir não apenas sobre os gastos, mas também sobre a venda de bens/serviços que correspondem a proveitos, ou seja, traduz-se financeiramente em gastos e rendimentos, sendo que a sua decisão deve ter em consideração o melhor resultado possível. Neste centro de responsabilidade, existem divisões que vendem ao exterior e que produzem e vendem internamente bens e serviços, sendo que neste caso, a transferência é valorizada por um Preço de Transferência Interna, cujo conceito será explorado a seguir. Em suma, neste centro são valorizados financeiramente não só os *inputs* mas também os *outputs*, isto é, são valorizadas as vendas e as prestações de serviços, ao contrário dos Centros de Custos em que apenas os primeiros são valorizados. É

também importante referir que a descentralização é maior nos Centros de Resultados, pois o responsável tem o objetivo de atingir um determinado resultado financeiro.

O gestor de um **Centro de Investimentos** atua não apenas sobre os recursos que geram custos e na venda de produtos ou serviços, mas também em elementos patrimoniais, ou seja, no ativo económico. Por outras palavras, as suas decisões estão ligadas não apenas sobre Gastos e Rendimentos, mas também sobre Ativos Económicos. Na prática, o resultado não será apenas a diferença entre rendimentos e gastos (a margem de contribuição), mas também na diferença entre rendimentos e gastos deduzida do custo dos ativos e passivos (custo do investimento). É portanto sobre os ativos e passivos que o gestor vai tentar melhorar o resultado.

#### 4.2.6. Preços de Transferência Interna

Um PTI (Preço de Transferência Interna) é um instrumento que serve para valorizar operações internas entre centros de responsabilidade. Corresponde por isso ao valor de um produto ou serviço fornecido por um centro de resultados ou de investimento a outro(s). Só podem ser aplicados quando se verificarem as seguintes condições:

- Existe um produto/serviço claramente identificado e pronto a ser transacionado;
- Alguém está interessado nesse produto/serviço, ou seja, quando existe mercado;
- As duas partes estão interessadas, ou seja, quando o fornecedor está disposto a vender pelo valor definido e o comprador está disposto a comprá-lo por esse mesmo valor;
- O vendedor tem poder de decisão na escolha do cliente e o cliente tem poder de decisão na escolha da fonte de abastecimento.

Assim, o PTI corresponde ao valor do produto/serviço fornecido de um centro de responsabilidade para outro, isto é, o valor a que as operações internas são valorizadas entre centros de responsabilidade (Rodrigues e Simões, 2009), como já fora previamente explicado. Desta forma, a fixação de um PTI passa por um processo que envolve a decisão de escolher entre prestação interna ou não e, depois desta decisão estar tomada, determinar o valor que essa operação (caso da prestação interna) é valorizada, através de um PTI. Para tal, é necessário escolher um critério de valorização do mesmo, sendo que esse critério consiste em escolher **preços baseados no custo**, ou **preços baseados no preço de mercado**.

Preços baseados no custo podem ainda distinguir-se segundo custo real, sendo este determinado em função dos custos efetivamente suportados para produzir o produto/serviço e Custo padrão/*standard*, em que os custos são determinados *a priori* com fins de previsão. Os Preços baseados em Preços de Mercado podem ser aplicados quando existe um produto no mercado disponível para um bem ou serviço equivalente, e quando pelo menos um dos intervenientes (fornecedor ou cliente) tem autonomia para fazer a operação externamente. Se não se verificarem nenhuma destas condições, utiliza-se o Custo *standard*. Se for impossível utilizar o Custo *standard* recorre-se aos Preços negociados.

O PTI determinado a partir do preço de mercado, corresponde ao Preço de Mercado ajustado das poupanças e benefícios perdidos na realização da operação interna face à realização da operação externa. O PTI, segundo o Custo *standard*, é igual ao produto do custo *standard* industrial unitário com o custo de financiamento do capital.

### 4.2.7. Avaliação de desempenho

Uma das fases do Controlo de Gestão e uma das mais importantes, é a Avaliação de Desempenho que, através de um conjunto de medidas, permite analisar e avaliar a eficiência e eficácia do objeto em análise, comparando as realizações verificadas com o padrão que foi previamente tomado como referência (Franco, Morais, Oliveira, Major, Serrasqueiro, Jesus, Oliveira, 2007). Tais medidas podem ser qualitativas e quantitativas, sendo que estas últimas podem ainda ser financeiras ou não financeiras.

A Avaliação de Desempenho pode ser seguida segundo três níveis de análise:

- **Nível estratégico** – engloba toda a organização durante períodos longos (mais de 5 anos);
- **Nível tático** – engloba apenas uma parte específica da organização e não durante tanto tempo como a nível estratégico (1 a 3 anos);
- **Nível operacional** – incide sobre atividades, processos, operações, por exemplo, sendo por isso mais analítico. A este nível o período de tempo é de curto prazo, ou seja, até um ano.

Os centros de responsabilidade em todas as empresas permitem apoiar a estrutura da organização, como já foi referido anteriormente, sendo que podem ser em forma de Centro de

Custos, Centro de Resultados ou Centros de Investimentos. Para cada um deles, são definidos indicadores financeiros que permitem apurar o valor criado por cada centro para a empresa. Surge assim a adoção de várias medidas/indicadores que estão alinhadas com os objetivos financeiros. De entre estes, destacam-se:

- **ROI (Retorno sobre o Investimento)**

Permite analisar a relação entre Resultados Operacionais e Investimento

$$ROI = \frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Vendas}} + \frac{\text{Vendas}}{\text{Ativos de Exploração}}$$

$$ROI = \frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Ativos de Exploração}}$$

Para este cálculo, considera-se o Resultado Operacional antes de juros e impostos e os Ativos de Exploração no início de cada período, ou seja, correspondente à soma de todos os bens ativos detidos para gerar Resultado Operacional. Este indicador é mais importante para centros de investimentos, pois tem em conta os Ativos na sua valorização, como se verificou no tópico referente aos Centros de Responsabilidade. Contudo, o seu horizonte temporal é de curto prazo, o que o pode tornar desvantajoso em relação a outros.

- **RI (Resultado Residual)**

$$RI = RO - (\text{taxa de retorno pretendido} \times \text{Investimento})$$

Corresponde ao Resultado Operacional deduzido dos resultados exigidos pelos acionistas, tendo em conta o capital investido. Em relação ao *ROI*, o *RI* pode tornar-se vantajoso, na medida em que pode incentivar os responsáveis dos diferentes centros de responsabilidade mais rentáveis a rejeitarem propostas que deveriam ser aceites a nível global da organização.

- **EVA (Valor Económico Acrescentado)**

$$RO \times (1 - t) - (CMPC \times CI)$$

O valor económico acrescentado, ou *economic value added*, consiste no resultado líquido de impostos deduzido do custo de capital investido. Desta forma, o *EVA* é positivo quando a rentabilidade do capital investido é superior ao custo médio de capital.

- **ROS (Rendibilidade das Vendas)**

$$ROS = \frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Valor de Vendas}}$$

Este indicador relaciona o Resultado Operacional com o Valor das vendas, o que pode levar a conclusões distorcidas em termos comparativos uma vez que não utiliza o valor do investimento.

Em suma, para avaliar o desempenho global de uma organização o *ROI*, o *RI* e *EVA* são os instrumentos mais adequados, pois consideram não só os resultados obtidos, mas também o montante de investimento. De entre estes três, conclui-se que o *RI* e o *EVA* são mais vantajosos que o *ROI* como foi acima referido. Por outro lado, o *ROS* é mais adequado em empresas onde o montante de investimento é semelhante, pois não incide sobre centros de investimento, ao contrário dos outros indicadores referidos.

### 4.3. Conceção e Implementação do Sistema de Controlo de Gestão

A implementação de um sistema de controlo de gestão implica um diagnóstico exaustivo das condições de implementação, pois os instrumentos a utilizar variam de empresa para empresa, bem como ao longo dos anos na mesma empresa, o que demonstra a necessidade de um Diagnóstico, que se constitui como uma fase essencial para a conceção deste sistema. Começa-se por identificar instrumentos que existem realmente e as restrições da empresa, para posteriormente efetuar o plano de ação do controlo de gestão.

A necessidade de se fazer um Diagnóstico do sistema de gestão surge do fato de não existir um sistema perfeito que seja duradouro devido a várias razões, tais como mudanças na situação económica da empresa, modificações da estrutura organizacional, modificações em termos do comportamento dos colaboradores, entre outros. Durante este processo, o *Controller* de Gestão deve seguir um conjunto de princípios, dos quais se destacam:

- O objetivo do controlo de gestão é económico, ou seja, não se deve dar importância à burocracia, entrando em risco de reduzir a flexibilidade e a capacidade de inovação.
- Os instrumentos de controlo só são necessários e úteis se corresponderem às preocupações dos responsáveis operacionais, se forem flexíveis para reagirem a mudanças nas atividades da empresa e se o seu custo estiver em conformidade com os resultados da empresa.
- O *controller* deve usar o processo que sugere aos responsáveis operacionais para a sua atividade, ou seja, definir objetivos e correspondentes planos de ação, garantindo a realização dos objetivos e planos e efetuar tomadas de decisões corretivas.

No que diz respeito à implementação de um Diagnóstico, devem ser seguidas um conjunto de fases que é possível verificar no quadro 16.

**Quadro 16 - Fases do Sistema de Controlo de Gestão**

Fase	Descrição
1ª Fase	Identificar necessidades da empresa
2ª Fase	Efetuar um diagnóstico técnico
3ª Fase	Definição de um plano de ação

Fonte: Elaborado pelo autor

A identificação das necessidades da empresa, constitui a **primeira fase** de implementação de um sistema de controlo de gestão, sendo importante devido ao surgimento de várias condicionantes que podem afetar a mesma, tais como a envolvente, características do setor económico da empresa, a situação financeira e a organização interna. Depois de identificadas as necessidades da empresa procede-se ao Diagnóstico Técnico (**segunda fase**), que permite verificar se os instrumentos de controlo estão em conformidade com a situação económica, com as variáveis-chave, com a estrutura e com o funcionamento da empresa. Por fim, a **terceira e última fase** consiste em resolver os problemas e pontos fracos diagnosticados através de um plano de ação por parte do *controller*, que deve incluir a análise de desvios. Posteriormente, o *controller* deve definir ações corretivas a tomar, sendo que os objetivos e variáveis-chave devem ser quantificados através de indicadores que permitam o acompanhamento e controlo dos mesmos.

Sendo o controlo de gestão um processo que tende a otimizar a utilização não só dos recursos técnicos e financeiros mas também dos recursos humanos de forma a atingir os objetivos de acordo com a estratégia da empresa, a pessoa mais importante neste processo é precisamente o *controller*. O *controller* é portanto aquele que é responsável pela otimização dos recursos com vista à realização dos objetivos da empresa, tendo em conta a sua estratégia. Para tal, estabelece etapas, distribui papéis, deteta incoerências delegando-as aos interessados, resolve conflitos entre departamentos, entre outras funções. Mais especificamente, o *controller* é responsável por um conjunto de atividades técnicas e económicas que estão relacionadas com:

- Atividades de gestão previsional e acompanhamento dos resultados materializados pelos instrumentos tradicionais de gestão através de planos orçamentais, orçamentos, *tableaux de bord*, *BSC* e estudos;

- Atividades que tenham a ver com a conceção de sistemas de informação, contabilidade financeira, contabilidade de gestão, gestão orçamental e informática de gestão e;
- Atividades administrativas através por exemplo de controlo internam.

O *controller* deve por isso possuir um perfil adequado para que consiga desempenhar estas atividades de forma eficiente, devendo desde logo numa primeira instância possuir formação técnica e académica. Contudo, possuir formação não significa que se esteja apto para desempenhar este trabalho, pelo que é necessário ainda ter experiência profissional significativa. Por outro lado, é exigido ao *controller* outras características que não estão relacionadas com as anteriores e que têm a ver com qualidades pessoais. É importante que este tenha vigor e criatividade no seu trabalho, que consiga trabalhar em equipa, que tenha empatia e que possua de forma geral características que permitam à empresa atingir os objetivos tendo em conta a estratégia da mesma.

## CAPÍTULO 5 – METODOLOGIA E CARATERIZAÇÃO DA AMOSTRA

### 5.1. Introdução

Segundo Tarski (1995) a metodologia de investigação é uma disciplina proveniente da lógica e tem como objeto o estudo do método científico, sendo este método científico enfatizado num conjunto de práticas utilizadas e ratificadas pela comunidade científica como válidas para a exposição e confirmação de um dada teoria.

O planeamento deste estudo começou com a **Formulação da pesquisa**, que consistiu em primeiro lugar em identificar e selecionar o tema e, posteriormente dividir em vários subtemas para depois ser mais fácil analisar e, finalmente, estruturar o problema, reduzindo-o a termos concretos e específicos.

Após se ter efetuado a Formulação da pesquisa, procedeu-se ao enquadramento teórico (**Quadro Teórico**), ou seja, à revisão de literatura associada ao tema de forma a explorar a componente bibliográfica relativa ao problema inicial. Seguidamente, escolheram-se as técnicas de recolha de dados a serem utilizados durante o **Trabalho de Campo**, nomeadamente a Observação, Questionário e Entrevista.

Finalmente, o último passo diz respeito à **Elaboração e Interpretação dos dados**. Uma vez efetuada a elaboração dos dados, estes foram depois analisados de forma a obter respostas para as questões colocadas inicialmente, estes mesmos dados foram interpretados procurando um significado mais amplo para as respostas obtidas e, conseqüentemente redigiu-se o relatório de pesquisa, que correspondeu à exposição da questão formulada, das técnicas utilizadas e das conclusões a que se chegaram.

### 5.2. Técnicas de recolha de dados

O objetivo principal das técnicas de recolha de dados é de fornecer informação importante a quem pesquisa, e que seja credível. Assim, a primeira forma de recolha de informação foi através de **Consulta Bibliográfica**. Segundo Ander-Egg (1978) esta análise deve ser realizada através da consulta de diários, revistas, livros, discursos, cartazes, textos, *slogans* de

propaganda ou de expressões não escritas. Para este estudo foram consultados principalmente artigos, livros e teses/dissertações existentes.

A **Observação** é uma técnica que basicamente consiste em olhar e escutar outras pessoas mas que de acordo com Sanmartin (2003) pode ser classificada em observação direta / observação indireta (com base no material de observação) e observação participante / observação não participante (com base na posição do observador). Considera-se observação indireta a análise de documentos e de todo o tipo de materiais escritos (qualitativos ou quantitativos) sendo estes últimos os mais utilizados para este estudo.

Pizam (1994) refere que a Observação pode ser vantajosa pelo fato de superar completamente qualquer técnica quando se trata de estudar o comportamento não-verbal das pessoas, principalmente quando se realiza num ambiente natural e quando permite estudar o fenómeno ou os objetivos por um período maior de tempo. Contudo, destaca como desvantagens a falta de controlo sobre o meio e possível influência deste sobre o pesquisador, o fato de dificultar a quantificação, de ser restrita a pequenos grupos e a falta de cooperação de sujeitos devido à falta de anonimato.

Outra técnica utilizada para este trabalho foi o Inquérito sobre a forma de **Questionário**. Um questionário não é mais do que uma lista de perguntas organizadas de forma lógica e é utilizado para conseguir obter informações sobre um determinado tema. Relativamente à forma das perguntas, estas podem ser abertas, cujas respostas são do próprio vocabulário do entrevistado e, portanto tornam-se mais difíceis de responder, podem ser perguntas fechadas, quando as respostas às perguntas do questionário têm duas opções de resposta, designadamente “sim” ou “não” ou, podem ainda ser perguntas de múltipla escolha, que são semelhantes às fechadas mas permitem mais opções de resposta. Desta forma, foram enviados questionários a todos os hotéis de três estrelas em Portugal por correio eletrónico.

Os questionários apresentam como vantagens, o fato de ser um meio económico, não ser necessário estar treinado, garantir o anonimato, necessitar de menor tempo para chegar ao máximo de pessoas possível, ter menor risco de distorções pois não existe influência do entrevistador / pesquisador e, permitir a possibilidade de poder agrupar os dados em forma de quadros estatísticos, o que pode tornar mais acessível a medição das variáveis em estudo. Contudo, possui também certas desvantagens tais como porventura o baixo índice de respostas, logo menos representatividade, o risco de estar envolto em algum grau de

subjetividade face à dificuldade em verificar e controlar as respostas obtidas, e o fato de não poder ser aplicado a pessoas que não saibam ler.

A Entrevista é outra forma importante de recolha de dados e que foi utilizada para o estudo em causa e consiste basicamente numa conversa entre duas pessoas. No entanto, Good e Hatt (1952) vão mais além e referem que uma entrevista deve ser clara e com linhas orientadoras de pesquisa científica e que o entrevistador deve manter respeito e competência profissional e não apenas mostrar-se amigável. As Entrevistas podem ser classificadas em Entrevistas estruturadas e não estruturadas. Nas primeiras, as perguntas são previamente formuladas segundo uma ordem e termos, enquanto que nas entrevistas não estruturadas não existem restrições na conversa entre o entrevistador e o entrevistado relativamente ao objeto de estudo.

Como vantagens da Entrevistas destaca-se o fato de permitir obter dados relevantes e significativos para o estudo que está a ser realizado, permitir a recolha de dados de forma espontânea (num caráter mais informal através de uma lista de pontos de interesse de um guião pré-estruturado), não requerem que o entrevistado saiba ler, permitir obter maior quantidade de respostas e, de ser mais adequado para revelar informações sobre sentimentos e emoções das pessoas. Neste estudo, serão efetuadas três entrevistas a três gestores de hotéis em diferentes NUTS II, sendo que as conclusões devem ser lidas com os devidos cuidados, tendo em conta o diminuto tamanho da amostra.

Contudo, existem também desvantagens na utilização da Entrevista como técnica de coleta de dados, das quais se destacam a ausência de segredo, um maior custo em termos de tempo e dinheiro e, certas limitações ao nível do entrevistador (presença, modos, opiniões), do entrevistado (interesse em responder, compreensão do tema, sinceridade) e da própria entrevista (expressão verbal e falta de anonimato).

### **5.3. Amostragem**

O método de Amostragem é uma forma de poder analisar e estudar a distribuição de determinadas características na totalidade de uma população (universo) a partir da observação desta, a qual é denominada de amostra. Resulta do fato de nem sempre ser possível estudar as características em toda a população. Para este trabalho, considera-se como universo a

totalidade de hotéis em Portugal, excluindo hotéis-apartamentos, pousadas e outras (motéis, estalagens e pensões). Uma vez que analisar todo o universo seria muito complicado, foi decidido incidir o estudo apenas sobre os hotéis de três estrelas, uma vez que são os que têm maior representatividade em Portugal. A amostra vai ser portanto incidida sobre os hotéis de três estrelas em Portugal.

### 5.4. Estrutura e objetivos do Inquérito

O Questionário utilizado neste estudo é constituído apenas por questões fechadas, com exceção da última questão, as quais estão associadas aos objetivos específicos deste trabalho. A utilização única de perguntas fechadas deve-se ao fato da sua facilidade de resposta para o inquirido, neste caso, os gestores dos hotéis de três estrelas e à probabilidade mais reduzida de obter inquéritos não respondidos, ou seja, inquéritos com questões que sejam fáceis de responder terão maior probabilidade de serem respondidos.

Mais precisamente, este Questionário foi constituído com questões na sua maioria fechadas, uma questão de escolha múltipla e três questões ligadas à escala de *Likert*<sup>9</sup>. No que diz respeito à questão de resposta aberta no final do questionário, a sua resposta é facultativa para o inquirido e tem como objetivo obter mais informações que o inquirido julgue ser importantes de acrescentar e que não se encontrem reproduzidas nas restantes questões do Inquérito.

As Entrevistas que conduziram ao *Case Study* serão Entrevistas Estruturadas, uma vez que terão um seguimento lógico. Neste sentido, as questões serão as mesmas que as questões colocadas nos Questionários, mas sem pedir para escolher respostas nem para pedir opiniões segundo as analisadas a partir de escalas de *Linkert*. Será um diálogo que permitirá comparar as respostas que serão dadas pelos gestores entrevistados com os resultados globais obtidos nos Questionários.

---

<sup>9</sup> Escala utilizada essencialmente em questionários/inquéritos de forma a avaliar/classificar a concordância de uma dada afirmação, num critério que habitualmente se encontra num intervalo que vai de 1 a 7, em que 1 significa “não concordo totalmente” e 7 significa “concordo totalmente”.

## CAPÍTULO 6 - ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão ilustrados os dados retirados dos Questionários e Entrevistas efetuados nos hotéis de três estrelas em Portugal. Em primeiro lugar foi efetuada uma caracterização dos hotéis inquiridos e entrevistados e, de seguida realizadas as interpretações das respostas obtidas nos questionários rececionados e entrevistas efetuadas.

### 6.1. Caracterização dos Hotéis Inquiridos

Antes de analisar os hotéis que responderam ao questionário, é importante referir de forma breve a caracterização de todos os hotéis de três estrelas em Portugal. Para tal, houve a necessidade de recorrer ao TP, a fim de conseguir uma lista dos hotéis de três estrelas que existem no país.

De forma geral e como se pode observar no quadro 17, existiam em 2013 379 hotéis de três estrelas. A região Centro é a que possui mais hotéis, contando com 132 unidades, enquanto a Madeira conta apenas com 13 unidades (sendo a zona com menos hotéis). O Norte possui 94 hotéis, Lisboa possui 51 hotéis e o Algarve, Alentejo e Açores possuem 38, 34 e 17 hotéis de 3 estrelas, respetivamente.

**Quadro 17 - Número Total de Hotéis por NUT II**

NUT II	Nº TOTAL DE HOTÉIS	PERCENTAGEM
Norte	94	25%
Centro	132	35%
Lisboa	51	13%
Alentejo	34	9%
Algarve	38	10%
Madeira	13	3%
Açores	17	4%
<b>Total</b>	<b>379</b>	<b>100%</b>

Fonte: TP (2014)

Como é possível verificar no quadro 18, dos 379 hotéis existentes, foram recebidos 60 questionários, ou seja, obteve-se uma taxa de 16% de respostas.

É possível constatar também que a maioria dos questionários recebidos é de hotéis da região de Lisboa, tendo sido recebidos no total 19 questionários desta região, ou seja, 31,7% dos questionários recebidos. De seguida, surge o Norte com 15 questionários recebidos, representando 25% do total. Por fim, da zona Centro obtiveram-se 13 respostas que se traduzem em 21,7% do total de questionários recebidos.

A Região Autónoma dos Açores não contribuiu para este estudo, ou seja, nenhum hotel aceitou responder ao questionário. A Região Autónoma da Madeira também foi a que menos contribuiu para a amostra, tendo sido recebidos apenas três questionários dos treze hotéis que existem na região, o que se traduz apenas em 5% de respostas.

As regiões do Algarve e do Alentejo representaram 10% e 6,7%, respetivamente do total de questionários recebidos, ou seja, do Algarve foram recebidos 6 questionários e do Alentejo foram recebidos 4 questionários.

**Quadro 18 - Número de Hotéis que responderam ao Questionário, por NUT II**

NUT II	FREQUÊNCIA	PERCENTAGEM
Algarve	6	10,0%
Alentejo	4	6,7%
Lisboa	19	31,7%
Centro	13	21,7%
Norte	15	25,0%
R.A. Madeira	3	5,0%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração do autor

## 6.2. Apresentação dos resultados dos questionários

### 6.2.1. Mudanças no Controlo de Gestão nos últimos 10 anos

A primeira questão do questionário exige apenas uma resposta de Sim ou Não. Tendo em conta o quadro 19, todos os inquiridos responderam a esta questão. Além disso, verifica-se que a maioria dos inquiridos (91,7%) respondeu que nos últimos 10 anos houve, de fato, mudanças no Controlo de Gestão. Mais especificamente, 55 hotéis responderam positivamente, enquanto apenas 5 admitiram que não tem havido mudanças no Controlo de Gestão.

**Quadro 19 - Mudança no Controlo de Gestão, nos últimos 10 anos**

MUDANÇA NO CONTROLO DE GESTÃO	FREQUÊNCIA	PERCENTAGEM
Sim	55	91,7%
Não	5	8,3%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>

### 6.2.2. Grau de mudança no domínio do Controlo de Gestão

Analisando agora o grau de mudança que se tem verificado relativamente ao Controlo de Gestão foi possível constatar que metade dos hotéis que responderam referiu que as mudanças ao nível do Controlo de Gestão têm sido substanciais, numa escala que vai de moderado, substancial a muito substancial. Neste caso, exatamente 50% dos hotéis que responderam admitem uma mudança substancial.

Com menos frequência, 18,3% dos hotéis que responderam considerou que houve uma mudança muito substancial quanto ao Controlo de Gestão (mais especificamente 11 hotéis).

Por outro lado, 30% dos hotéis que responderam, indica que o grau de mudança no Controlo de Gestão tem sido moderado, o que ainda constitui um número relativamente elevado, tendo em conta que o número de hotéis que responderam Muito Substancial é menor que o número de hotéis que responderam Moderado.

Do total de 60 hotéis que aceitaram responder a este questionário, houve 1 hotel que não respondeu a esta questão.

**Quadro 20 - Grau de Mudança no Controlo de Gestão, nos últimos 10 anos**

<b>GRAU DE MUDANÇA NO CONTROLO DE GESTÃO</b>	<b>FREQUÊNCIA</b>	<b>PERCENTAGEM</b>
Moderado	18	30,0%
Substancial	30	50,0%
Muito Substancial	11	18,3%
<i>Missing</i>	1	1,7%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100,0%</b>

### **6.2.3. Fatores que influenciaram as mudanças ocorridas no Controlo de Gestão na última década**

Para a questão dos fatores que mais contribuíram para as mudanças que na última década se verificaram no Controlo de Gestão, foi decidido recorrer a uma tabela de Distribuição de Frequências, de modo a comparar melhor as variáveis/fatores que tiveram mais importância para a evolução do Controlo de Gestão.

No quadro 21, encontra-se a lista de fatores que foi entregue aos hotéis, aos quais foi solicitada a opinião sobre quais os fatores que mais contribuíram para a evolução do Controlo de Gestão, numa escala de 1 (discorda absolutamente) a 7 (concorda absolutamente). Em primeiro lugar será dado destaque aos fatores a que os hotéis deram mais importância. Posteriormente, serão identificados aqueles que menos contribuíram para as mudanças no Controlo de Gestão.

Através do quadro 21, pode-se verificar que as “alterações nas condições de mercado” e a “necessidade de melhorar a eficiência/productividade” são os fatores com os quais os hotéis mais concordaram absolutamente, ou seja, são os fatores que mais contribuíram para as mudanças verificadas no Controlo de Gestão.

No entanto muitos outros fatores também revelaram grande importância para os hotéis no que diz respeito à evolução do Controlo de Gestão. “Exigências de divulgação por parte da

contabilidade financeira”, “perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar, “necessidade de alterações na informação de gestores”, “alterações nas políticas e estratégias de gestão”, “globalização a nível mundial dos mercados”, “aumento da competitividade relativamente a outras empresas”, “disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação”, “necessidade de redução da força de trabalho”, “alterações nas exigências por parte dos clientes” e, “leis e outras normas”, são os fatores com os quais os hotéis também concordaram bastante.

Com menos importância, os hotéis também concordaram razoavelmente em outros fatores que impulsionaram o Controlo de Gestão, tais como:

- “Existência de um novo *software* de contabilidade”;
- “Alterações na estrutura organizacional”;
- “Alterações na dimensão da organização”;
- “Disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas para as mudanças propostas”;
- “Observação de alterações em outras organizações”;
- “Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo”;
- “Alterações na estratégia global do negócio”;
- “Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores” e
- “Alterações nas exigências por parte dos clientes”.

**Quadro 21 - Fatores que influenciaram a mudança no Controlo de Gestão nos últimos 10 anos**

FATORES	DISCORDA ABSOLUTAMENTE	2	3	4	5	6	CONCORDA ABSOLUTAMENTE
Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	1,7%	0,0%	8,5%	20,3%	25,4%	25,4%	18,6%
Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade	3,4%	3,4%	3,4%	24,1%	27,6%	22,4%	15,5%
Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC, custo marginal ou supervariável)	5,3%	7,0%	7,0%	29,8%	22,8%	15,8%	12,3%
Perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	1,7%	1,7%	6,9%	17,2%	17,2%	34,5%	20,7%

## O Controlo de Gestão no Setor Hoteleiro em Portugal

Necessidade de alterações de informação de gestores	de na de	1,7%	1,7%	5,1%	20,3%	22,0%	27,1%	22,0%
Alterações nas condições de mercado	nas de	0,0%	3,4%	3,4%	10,2%	25,4%	28,8%	28,8%
Alterações na estrutura organizacional	na	1,7%	5,1%	3,4%	16,9%	28,8%	23,7%	20,3%
Alterações nas políticas e estratégias de gestão	nas	0,0%	5,1%	10,2%	3,4%	23,7%	35,6%	22,0%
Alterações na dimensão da organização	na da	5,4%	3,6%	8,9%	19,6%	26,8%	25,0%	10,7%
Globalização a nível mundial dos mercados	a nível dos	8,5%	0,0%	3,4%	16,9%	13,6%	35,6%	22,0%
Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	da a	0,0%	0,0%	5,1%	8,5%	25,4%	32,2%	28,8%
Disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas para as mudanças propostas	de as para as	1,7%	3,4%	5,2%	12,1%	29,3%	25,9%	22,4%
Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	dos para investir em	0,0%	7,0%	7,0%	12,3%	24,6%	24,6%	24,6%
Observação de alterações em outras organizações (ex. observações diretas, revistas profissionais)	de em outras (ex. observações diretas, revistas profissionais)	0,0%	0,0%	12,1%	25,9%	29,3%	13,8%	19,0%
Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	contabilísticas impostas por empresas do grupo	13,2%	5,7%	11,3%	24,5%	24,5%	13,2%	7,5%
Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	13,0%	13,0%	20,4%	22,2%	22,2%	5,6%	3,7%
Alterações na estratégia global do negócio	na estratégia global do negócio	0,0%	1,8%	3,5%	21,1%	29,8%	26,3%	17,5%
Necessidade de melhorar a eficiência/produzidade	de melhorar a eficiência/produzidade	0,0%	0,0%	1,7%	5,2%	17,2%	41,4%	34,5%
Necessidade de redução da força de trabalho	de redução da força de trabalho	3,6%	3,6%	19,6%	10,7%	21,4%	25,0%	16,1%

Influência dos consultores externos	7,1%	10,7%	14,3%	28,6%	14,3%	17,9%	7,1%
Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)	0,0%	1,7%	1,7%	24,1%	32,8%	22,4%	17,2%
Alterações as exigências por parte dos clientes	0,0%	1,7%	6,8%	13,6%	27,1%	23,7%	27,1%
Leis e outras normas	0,0%	3,4%	5,2%	12,1%	29,3%	32,8%	17,2%

De forma geral, a maioria dos fatores que levou às mudanças verificadas no Controlo de Gestão são abrangentes, uma que vez os hotéis concordaram mais do que discordaram em quase todos os fatores, pelo que se conclui que quase todos os fatores apresentados são impulsionadores de mudanças no Controlo de Gestão.

Contudo verificaram-se também algumas opiniões que foram indiferentes relativamente às mudanças no Controlo de Gestão. Neste caso, a “existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC, custeio marginal ou supervariável), “alterações contabilísticas impostas por uma influente e poderosa entidade local”, e a “influência dos consultores externos” não tiveram grande importância para as mudanças no Controlo de Gestão, embora não signifique que discordem.

#### 6.2.4. Fatores que não têm permitido mudanças no Controlo de Gestão

Em primeiro lugar é possível verificar, através da análise do quadro 22, que grande parte da amostra dos hotéis, nomeadamente um quarto da amostra, concordou absolutamente que a “preocupação com as novas tecnologias” é um fator que ainda não permite mudanças no Controlo de Gestão.

Além disto, verifica-se ainda que segundo as respostas dadas a importância de outro fator que inibe a mudança no Controlo de Gestão, nomeadamente a “incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão”, tendo os hotéis concordado em grande parte com este fator.

Embora de forma pouco considerável para a sua dimensão, a maioria dos hotéis concordou ainda que os seguintes fatores continuam a inibir a mudança no Controlo de Gestão: “custos

elevados dos novos *softwares* de contabilidade”; “incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão”; “conservadorismo da gestão de topo”; “relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes”; “ativos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor” e “preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego”.

**Quadro 22 - Fatores que contribuem para a inibição de mudança no Controlo de Gestão, nos últimos dez anos.**

FATORES	DISCORDA ABSOLUTA MENTE	2	3	4	5	6	CONCORDA ABSOLUTA MENTE
Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade	0,0%	3,3%	8,3%	10,0%	30,0%	25,0%	23,3%
Incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão	8,8%	5,3%	12,3%	15,8%	26,3%	21,1%	10,5%
Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes	1,8%	5,3%	14,0%	28,1%	24,6%	15,8%	10,5%
Conservadorismo da gestão de topo	10,3%	6,9%	13,8%	19,0%	31,0%	13,8%	5,2%
Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes	8,3%	3,3%	20,0%	18,3%	25,0%	15,0%	10,0%
Ativos especificadamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores)	5,1%	3,4%	20,3%	15,3%	25,4%	18,6%	11,9%
Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão	8,6%	17,2%	17,2%	15,5%	19,0%	19,0%	3,4%
Preocupação com as novas tecnologias	1,7%	5,0%	15,0%	18,3%	23,3%	11,7%	25,0%
Preocupação relativamente à mudança em geral	5,0%	1,7%	15,0%	26,7%	21,7%	6,7%	23,3%
Preocupação com o potencial impacto	5,0%	8,3%	16,7%	20,0%	23,3%	13,3%	13,3%

ao nível do emprego								
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão	6,8%	3,4%	25,4%	20,3%	22,0%	15,3%	6,8%	
Compromissos com fornecedores de <i>software</i>	6,8%	8,5%	18,6%	27,1%	15,3%	11,9%	11,9%	
Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciaram	0,0%	3,4%	15,3%	39,0%	16,9%	16,9%	8,5%	
A ação e poder de gestores influentes	3,4%	6,8%	20,3%	25,4%	13,6%	22,0%	8,5%	
Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança	11,7%	11,7%	8,3%	26,7%	15,0%	11,7%	15,0%	
O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outro sistemas existentes na organização	5,5%	5,5%	23,6%	25,5%	23,6%	12,7%	3,6%	

Por outro lado 25% dos hotéis não concorda muito que os “sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão” contribuam para a inibição de mudança no Controlo de Gestão. Por outras palavras, estes não tiveram grande impacto na inibição de mudança no Controlo de Gestão.

É importante referir ainda que, numa escala de 1 a 7, a maioria dos hotéis que responderam, classificaram com o nível 4 alguns fatores, pelo que se conclui que estes possam ter sido pouco significantes para a inibição de mudança no Controlo de Gestão, nomeadamente;

- “Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes”;
- “Preocupação relativamente à mudança em geral”;
- “Compromissos com fornecedores de *software*”;
- “Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciaram”;

- “A ação e poder de gestores influentes”;
- “Preocupação com a queda da moral do *staff* resultante da mudança” e
- “O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização”.

### 6.2.5. Técnicas mais utilizadas no domínio do Controlo de Gestão

Nesta questão foi solicitado aos hotéis para selecionarem os instrumentos de Controlo de Gestão que por eles são utilizados. Desta forma, para facilitar a comparação, foi decidido, para cada instrumento, classificar as respostas em “Sim” ou “Não”, consoante os hotéis tivessem selecionado cada instrumentos. No quadro 23 pode ser verificada essa comparação.

O único instrumento utilizado por mais de metade dos hotéis inquiridos foi “Medidas de Qualidade”, com 56,7% dos hotéis a responderem que as utilizam como instrumento de Controlo de Gestão. Mas precisamente, 34 dos 60 hotéis que responderam, utilizam este instrumento como parte do seu sistema de Controlo de Gestão.

**Quadro 23 - Instrumentos de Controlo de Gestão utilizados pelos Hotéis**

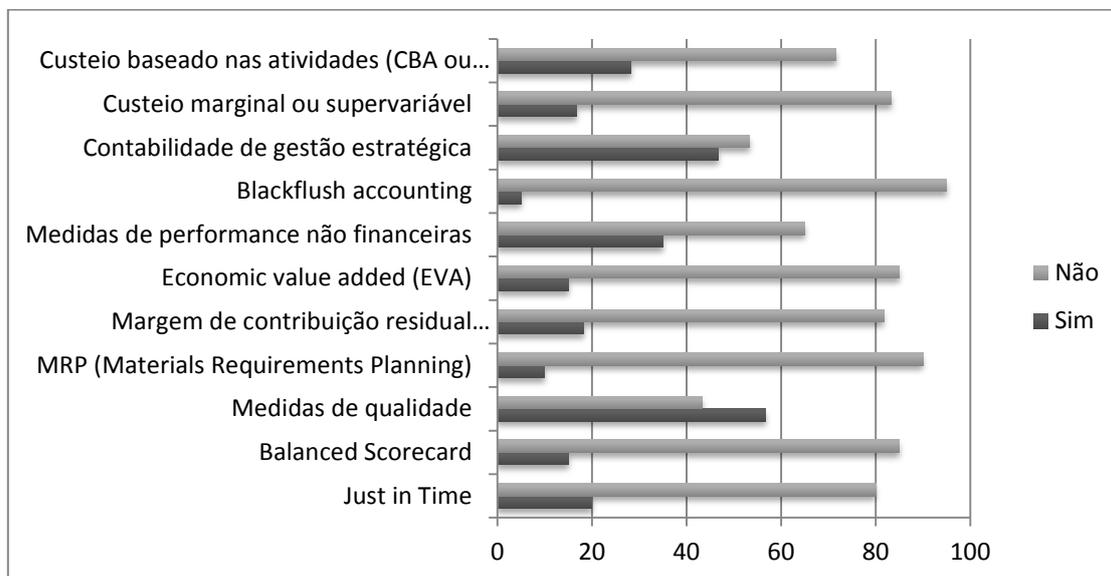
INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO		FREQUÊNCIA	PERCENTAGEM
Custeio baseado nas actividades	Sim	17	28,3%
	Não	43	71,7%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
Custeio marginal ou supervariável	Sim	10	16,7%
	Não	50	83,3%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
Contabilidade de Gestão Estratégica	Sim	28	46,7%
	Não	32	53,3%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<i>Blackflush Accounting</i>	Sim	3	5,0%
	Não	57	95,0%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
Medidas de Performance não Financeiras	Sim	21	35,0%
	Não	39	65,0%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<i>Economic Value Added</i>	Sim	9	15,0%
	Não	51	85,0%

	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<b>Margem de Contribuição Residual</b>	Sim	11	18,3%
	Não	49	81,7%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<i>MRP (Materials Requirements Planning)</i>	Sim	6	10,0%
	Não	54	90,0%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<b>Medidas de Qualidade</b>	Sim	34	56,7%
	Não	26	43,3%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<i>Balanced Scorecard</i>	Sim	9	15,0%
	Não	51	85,0%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>
<i>Just-in-Time</i>	Sim	12	20,0%
	Não	48	80,0%
	<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>

Por outro lado, relativamente à utilização de cada um dos outros instrumentos, dos hotéis que responderam, a maioria não revelou um parecer muito favorável, sendo que mais de metade negou a sua utilização.

Os maiores destaques vão para o “Blackflush Accounting” e “MRP” (*Materials Requirements Planning*), em que apenas 5% e 10%, respetivamente, referem a sua utilização, o que significa que apenas 3 e 11 dos hotéis utiliza estes instrumentos.

Podem ainda ser referidos outros instrumentos que não são utilizados por muitos hotéis. Por exemplo, 85% dos hotéis não utilizam o “EVA”, assim como o “Balanced Scorecard”. Ambos os instrumentos são utilizados em apenas 9 dos 60 hotéis que responderam ao inquérito, ou seja, 15% dos mesmos. Com respostas quase idênticas, a “margem de contribuição residual” é outro instrumento muito pouco utilizado pelos hotéis, sendo que apenas 18,3% referem a sua utilização, assim como o “Just-in-Time” que surge igualmente como um dos instrumentos menos utilizados nos hotéis, com apenas 20% dos hotéis inquiridos a responderem que utilizam este instrumento.

**Gráfico 3** - Instrumentos de Controlo de Gestão utilizados pelos Hotéis

Pode-se verificar ainda pelo gráfico 3, que os restantes instrumentos, nomeadamente o “Custeio Baseado nas Atividades”, a “Contabilidade Gestão Estratégica” e as “Medidas de Performance não Financeiras”, não reuniram consenso entre os hotéis que responderam ao questionário. Verifica-se que 28% dos hotéis que responderam utilizam o “Custeio Baseado nas Atividades”, ou seja, 17 dos 60 hotéis que responderam utilizam este instrumento. Relativamente à “Contabilidade de Gestão Estratégica”, constata-se que quase metade dos hotéis que responderam ao questionário utilizam este instrumento, mais precisamente cerca de 47%, o que se traduz em 28 dos 60 hotéis. Por fim, verificou-se que 35% dos hotéis utiliza “Medidas de Performance não Financeiras” como instrumento de Controlo de Gestão, ou seja, dos 60 hotéis que responderam, 21 utilizam deste instrumento.

Em suma, conclui-se que os instrumentos de Controlo de Gestão mais utilizados pelos hotéis de 3 estrelas em Portugal são “Medidas de Qualidade”, com 57% dos hotéis inquiridos a utilizar este instrumento, e “Contabilidade de Gestão Estratégica”, que é utilizado em 47% dos hotéis que responderam. Os instrumentos menos utilizados foram, como já fora referido, o “*Blackflush Accounting*” (apenas 5% dos hotéis utiliza este instrumento) e “*MRP*” (*Materials Requierements Planning*), em que apenas 10% da amostra afirmou utilizar como instrumento de Controlo de Gestão.

### 6.2.6. Caraterísticas intrínsecas do Controlo de Gestão

A última questão do questionário pede aos hotéis para avaliarem um conjunto de caraterísticas relativas ao Controlo de Gestão numa escala de 1 a 7, à semelhança das questões referentes aos fatores que mais e menos têm contribuído para mudanças no Controlo de Gestão (quadro 24).

**Quadro 24 - Caraterísticas intrínsecas ao Controlo de Gestão**

FATORES	DISCORDA ABSOLUTA MENTE	2	3	4	5	6	CONCORDA ABSOLUTA MENTE
O Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores (i.é, não contabilistas) e não dos contabilistas	1,7%	6,8%	5,1%	11,9%	16,9%	39,0%	18,6%
As previsões são mais importantes do que comparações com números históricos	5,1%	6,8%	18,6%	30,5%	10,2%	23,7%	5,1%
Os indicadores não financeiros são mais importantes do que os indicadores financeiros	3,4%	11,9%	23,7%	35,6%	18,6%	6,8%	0,0%
Os gestores têm mais consciência comercial do que no passado.	0,0%	0,0%	5,2%	12,1%	19,0%	32,8%	31,0%

Relativamente à primeira caraterística, que referia que o “Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores (i.é, não contabilistas) e não dos contabilistas”, dos hotéis que aceitaram responder ao questionário, 39% concordaram em grande parte com esta afirmação, tendo atribuído a classificação de 6 numa escala de 1 a 7, como referido no parágrafo anterior. Além disto, 18,6% dos hotéis concordou absolutamente que o Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores e não dos contabilistas. É também importante referir que poucos hotéis discordaram desta afirmação (apenas 1,7% discordou totalmente e 6,8% atribuiu a classificação de 2 na escala de *Likert*).

A segunda caraterística proposta para os hotéis classificarem quanto ao nível de concordância não reuniu consenso entre os mesmos, pois pedia-se aos hotéis para concordarem se as “previsões são mais importantes do que comparações com números históricos” e a maioria

atribuiu nível 4, numa escala de 1 a 7 (30,5%), pelo que se conclui que não houve concordância entre os hotéis quanto a esta característica. Pode-se também referir que 5% dos hotéis discordaram absolutamente desta afirmação e que outros 5% concordaram absolutamente com a afirmação, sendo que os restantes concordaram e discordaram de igual forma. Assim, constata-se que não podem ser retiradas conclusões relativamente a esta característica devido às respostas dispares que foram obtidas.

De igual forma a maioria dos hotéis não concorda nem discorda que os ” indicadores não financeiros são mais importantes do que os indicadores financeiros”, nomeadamente cerca de 36% não concordou nem discordou quanto a esta característica do Controlo de Gestão. Conclui-se portanto, que não é possível obter um consenso dos hotéis quanto à opinião que estes têm sobre esta afirmação referente ao Controlo de Gestão.

Relativamente à última afirmação relativa ao Controlo de Gestão, os hotéis concordam massivamente que os gestores têm mais consciência comercial do que no passado. Destaque para a percentagem de 31% dos hotéis que concordou absolutamente com esta afirmação e 33% que concordou em grande parte. Outro aspeto a referir é que nenhum hotel discordou absolutamente desta afirmação, pelo que se pode concluir que os gestores têm efetivamente mais consciência comercial do que tinham no passado.

### **6.3. Apresentação dos resultados das Entrevistas**

#### **6.3.1. Introdução**

Com o objetivo de acrescentar valor a este estudo, foi decidido realizar três entrevistas a três gestores de hotéis de três estrelas em Portugal. Desta forma, foram visitados hotéis que aceitaram contribuir para a constituição da amostra. Neste caso, os gestores entrevistados foram no Porto, Lisboa e Beja.

Os critérios de escolha seriam, em primeiro lugar, hotéis de três estrelas estarem localizados em NUTS/regiões diferentes e que tenham respondido previamente ao questionário.

A partir deste ponto, estes gestores dos hotéis entrevistados terão a seguinte designação:

- Hotel A: hotel no Norte do País;

- Hotel B: hotel em Lisboa e Vale do Tejo e
- Hotel C: hotel no Alentejo.

Esta decisão tem a finalidade de poder comparar as conclusões retiradas dos questionários respondidos pelos hotéis por correio eletrónico e referidas no capítulo anterior, com as respostas fornecidas pelas entrevistas efetuadas presencialmente nos três hotéis.

Desta forma, as entrevistas não foram mais do que uma aplicação prática do questionário efetuado aos hotéis, mas agora com a possibilidade das questões serem de resposta aberta, e com possibilidade serem apresentados resultados não identificados nos questionários.

As entrevistas consistiram assim, essencialmente, em:

- Perguntar se se verificaram mudanças ao nível do Controlo de Gestão na última década;
- Perguntar como é o grau de mudança no Controlo de Gestão;
- Pedir para indicar os fatores que estejam relacionados com as mudanças ocorridas no Controlo de Gestão na última década;
- Pedir para indicar os fatores que estiveram relacionados com a inibição de mudanças no Controlo de Gestão na última década e;
- Pedir para indicar quais os instrumentos de Controlo de Gestão que o hotel adotou nos últimos dez anos.

### **6.3.2. Resultados obtidos das Entrevistas**

Relativamente à primeira questão, que apenas pedia aos hotéis para indicarem se houve mudanças no Controlo de Gestão na última década, os três hotéis entrevistados afirmaram ter havido efetivamente mudanças. Nos questionários rececionados por correio eletrónico, 92% dos hotéis refere ter havido mudanças no Controlo de Gestão nos últimos dez anos. Desta forma, conclui-se que as respostas dadas nas entrevistas condizem com as respostas que foram dadas nos questionários.

A segunda questão, que pedia aos hotéis para classificarem o grau de mudança no Controlo de Gestão no mesmo período de tempo, resultou em respostas diferentes para os três hotéis entrevistados. Enquanto os hotéis A e B referiram que a mudança foi muito substancial, o Hotel C referiu que a mudança foi apenas substancial. É de destacar ainda que o Hotel B

referiu que a mudança no Controlo de Gestão no seu hotel foi mais acentuada nos últimos 3 anos. As repostas obtidas nos questionários por correio eletrónico foram que a mudança foi apenas substancial para metade dos hotéis que responderam, muito substancial para 18,3% e moderado para 30% dos mesmos. Conclui-se, então, que a resposta dada pelo Hotel C, condiz com as repostas fornecidas pelos hotéis nos questionários, em que 50% afirmou que a mudança no Controlo de Gestão tem sido apenas substancial. Os Hotéis A e B equiparam-se aos 18,3% dos hotéis que nos questionários afirmaram que a mudança foi muito substancial.

No que diz respeito à questão 3, que pedia aos gestores entrevistados para indicarem os fatores que mais influenciaram a mudança no Controlo de Gestão na última década, verificou-se que, em primeiro lugar, o Hotel A mencionou os seguintes fatores como tendo influenciado a existência de mudanças no Controlo de Gestão:

- Perceção por parte da Administração/Gestores de topo de que era necessário mudar;
- Necessidade de alterações na informação de gestores;
- Alterações nas políticas e estratégias de gestão;
- Alterações na dimensão da Organização;
- Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo e
- Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade.

Os aspetos que, segundo o Hotel B, mais influenciaram as mudanças no Controlo de Gestão na última década foram:

- Alterações nas condições de mercado (o hotel refere que este fator é muito importante, pois o “mercado está sempre a evoluir”);
- Aumento da competitividade relativamente a outras empresas;
- Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo (grupo com dois hotéis, dos quais um é de três estrelas e o outro é de quatro estrelas)
- Alterações na estratégia global do negócio, e
- Leis e outras normas (importante para um controlo mais sério).

O Hotel C referiu os seguintes fatores como impulsionadores das mudanças no Controlo de Gestão:

- Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira;
- Existência de um novo *software* de contabilidade;
- Perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar;

- Alterações nas condições de mercado;
- Alterações na estrutura organizacional;
- Alterações nas políticas e estratégias de gestão;
- Globalização a nível mundial dos mercados;
- Aumento da competitividade relativamente a outras empresas;
- Alterações na estratégia global do negócio;
- Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade;
- Necessidade de redução da força de trabalho;
- Alterações das exigências por parte dos clientes;
- Leis e outras normas.

Os questionários permitiram perceber que a maior parte dos hotéis concordam que as “alterações nas condições de mercado” e a “necessidade de melhorar a eficiência/produktividade” são os dois fatores que mais têm influenciado as mudanças no Controlo de Gestão. Contudo, outros fatores segundo os hotéis têm influenciado as referidas mudanças, embora com menos frequência de resposta:

- Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira
- Perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar
- Necessidade de alterações na informação de gestores
- Alterações nas políticas e estratégias de gestão
- Globalização a nível mundial dos mercados
- Aumento da competitividade relativamente a outras empresas
- Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação
- Necessidade de redução da força de trabalho
- Alterações das exigências por parte dos clientes
- Leis e outras normas.

A maioria das respostas fornecidas pelos hotéis nas entrevistas está em conformidade com as conclusões retiradas dos questionários. Enquanto o Hotel A indicou a “necessidade de melhorar a eficiência/produktividade” mas não indicou as “alterações de mercado como fator preponderante para as mudanças no Controlo de Gestão”, o Hotel C referiu precisamente o oposto, ou seja que as “alterações nas condições de mercado” têm influenciado mais as mudanças no Controlo de Gestão no seu hotel. Para além disto, o Hotel C, referiu ambos os fatores como grandes influenciadores de mudanças no Controlo de Gestão.

Por outro lado, foi também questionado aos gestores para identificarem na questão 4 os fatores que mais tenham contribuído para a inibição de mudança no Controlo de Gestão.

O Hotel B referiu que a mentalidade dos funcionários é um grande fator que tem inibido a mudança no Controlo de Gestão. Para este hotel, os processos devem estar encadeados e as pessoas devem ter essa noção, pois “aprender os sistemas é importante”. No que diz respeito ao Hotel C, este referiu os seguintes fatores como grandes condicionantes em termos de mudanças no Controlo de Gestão:

- Custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade;
- Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes;
- Conservadorismo da gestão de topo;
- Preocupação relativamente à mudança em geral;
- Preocupação com a queda da moral do *staff* resultante da mudança.

Relativamente aos questionários observados, as conclusões indicaram que os dois fatores com que os hotéis mais concordaram como condicionantes à mudança no Controlo de Gestão são a “preocupação com as novas tecnologias” e a “incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão”.

Além destes, podem ainda ser identificados outros fatores com que parte dos hotéis também concordou, embora de forma razoável:

- Custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade
- Incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão
- Conservadorismo da gestão de topo
- Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes
- Ativos especificadamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores)
- Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego

Conclui-se de forma geral que a inibição de mudança no Controlo de Gestão prende-se ainda muito com as pessoas ou colaboradores dos hotéis no sentido em que essas pessoas ainda não se sentem preparadas para a mudança e não se conseguem adaptar a essa mudança.

Verificou-se que no Hotel C, “a satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes” e a “preocupação com a queda da moral do *staff* resultante

da mudança” foram grandes inibidores de mudança no Controlo de Gestão. Por outro lado, a inibição de mudança não se verificou apenas nos colaboradores mas também na gestão de topo, sendo que este hotel referiu ainda que o “conservadorismo da gestão de topo” e a “ação e poder de gestores influentes” têm sido igualmente inibidores de mudança no Controlo de Gestão.

A questão 5 pedia para os três hotéis entrevistados referirem as técnicas de Controlo de Gestão que são utilizadas/adotadas em cada um deles. As repostas obtidas durante as entrevistas, foram as seguintes:

- O Hotel A referiu que os instrumentos de Controlo de Gestão que utiliza são as medidas de performance não financeiras e as medidas de qualidade;
- O Hotel B referiu que o Custeio Baseado nas Atividades, o *EVA* e as medidas de qualidade são os instrumentos de Controlo de Gestão adotados neste hotel;
- O Hotel C indicou que os instrumentos de controlo de gestão neles utilizados são o custeio marginal ou supervariável e a contabilidade estratégica.

Relativamente às respostas dos questionários, já se tinha constatado que 56,7% dos hotéis referiu “medidas de qualidade” como instrumentos de Controlo de Gestão atuais nos seus hotéis, enquanto quase metade dos hotéis identifica a “Contabilidade de Gestão Estratégica” como o seu instrumento de Controlo de Gestão. De forma geral, grande parte dos hotéis utiliza “medidas de performance não financeira” como técnicas de Controlo de Gestão nos seus hotéis.

As respostas dadas na entrevista pelo Hotel A confere com os resultados obtidos com os questionários, na medida em que identificou medidas de performance não financeira e medidas de qualidade.

### **6.4. Discussão dos resultados**

Respondendo à primeira questão do estudo inicial, que pretendia saber a importância da Contabilidade e do Controlo de Gestão nos hotéis no presente comparando com o passado, foi possível concluir que a Contabilidade assume um papel muito importante pois, como já foi referido na revisão de literatura desta tese, fornece informação útil para ajudar os gestores

hoteleiros a tomarem as melhores decisões, desde o planeamento até ao controlo das operações.

Foi possível verificar que efetivamente se registaram mudanças no Controlo de Gestão, visto que de acordo com os resultados obtidos, 92% dos hotéis responderam que houve mudanças. Isto significa que dos 60 hotéis que aceitaram responder, 55 responderam que nos seus hotéis se verificaram mudanças nos últimos dez anos, enquanto apenas 5 hotéis afirmaram não ter havido mudanças a este nível.

A maioria dos hotéis também referiu que o grau de mudança no controlo de gestão, também nos últimos dez anos, foi substancial, tendo ainda 18,3% dos inquiridos que participaram neste estudo, tendo referido que a mudança foi muito substancial. Contudo, uma percentagem ainda razoável (30%) referiu que o grau de mudança foi moderado.

Foi possível concluir que as principais mudanças que têm afetado a Contabilidade foram precisamente os **avanços tecnológicos**, com a existência de muitos programas e *softwares*, assim como publicidade, mas também o **aumento da concorrência**, mais precisamente de hotéis de três estrelas, que são os que existem em maior quantidade em Portugal, exigindo aos gestores elevados índices de competitividade, através do apoio dos contabilistas, o que vai de encontro à revisão de literatura presente nesta tese. Fica desta forma respondida a segunda questão de pesquisa inicial.

Quanto à questão inicial relativa aos fatores que estão na origem da mudança no controlo de gestão, foi possível constatar que os fatores com os quais os hotéis indiscutivelmente mais concordaram foram as “**alterações nas condições de mercado**” e as “**alterações na estrutura organizacional**”.

Contudo, podem-se ainda indicar outros fatores que obtiveram grande percentagem de concordância por parte dos hotéis, nomeadamente: “exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira”; “perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar”; “necessidade de alterações na informação de gestores”; “alterações nas políticas e estratégias de gestão”; “globalização a nível mundial dos mercados”; “aumento da competitividade relativamente a outras empresas”; “disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação”; “necessidade de redução da força de trabalho”; “alterações as exigências por parte dos clientes” e “leis e outras normas”.

Por outro lado, existia outra questão que requeria perceber os fatores que ainda impedem a mudança no Controlo de Gestão nos hotéis. O primeiro grande fator que tem inibido a mudança no controlo de gestão segundo grande parte dos hotéis que responderam é as “**novas tecnologias**”. Tendo em conta as entrevistas efetuadas, foi possível verificar que um dos hotéis entrevistados referiu que a mentalidade dos funcionários ainda é um grande entrave. “Aprender os sistemas é importante”, pelo que as pessoas deverão procurar adaptar-se a novas práticas. Esta situação remete também para outro fator que foi de grande relevância para os gestores, nomeadamente a “**incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão**”.

Os Instrumentos de Controlo de Gestão que os hotéis utilizam nos seus hotéis constituíam outra questão de estudo inicial. Foi possível verificar que apesar da maioria dos hotéis ter admitido ter existido mudanças no Controlo de Gestão na última década, e de terem concordado com vários fatores como grandes influenciadores de mudança, a verdade é que esses hotéis não adotam uma grande diversidade de instrumentos de controlo. Foi possível concluir que foram as “**Medidas de Qualidade**” o instrumento mais utilizado pelos hotéis (57% dos hotéis que responderam ao questionário, utilizam este instrumento). A “**Contabilidade de Gestão Estratégica**” é outro instrumento também bastante utilizado pelos hotéis, sendo que quase metade dos hotéis que responderam a este estudo utilizam este instrumento. De seguida, verificou-se ainda que muitos hotéis utilizam “**Medidas de Performance não Financeiras**”, como instrumento de Controlo de Gestão.

De entre os instrumentos de Controlo de Gestão menos utilizados pelos hotéis destacam-se o “**Blackflush Accounting**” e o “**MRP**”; “**EVA**” e “**BSC**”, com apenas, 5, 10, 15 e 15% dos hotéis a utilizarem estes instrumentos, respetivamente.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

De uma forma geral pode dizer-se que este estudo respondeu às questões de pesquisa propostas inicialmente (Como tem sido a mudança/evolução nos sistemas de controlo de gestão nos hotéis em Portugal), assim como aos objetivos iniciais que pretendiam (1) descrever o setor hoteleiro em Portugal, (2) descrever a importância do Controlo de Gestão nas organizações deste setor, (3) explicar a importância da medição, avaliação e monitorização da *performance* financeira e, (4) comparar o Controlo de Gestão nas Organizações no passado e nos dias de hoje, na medida em que proporcionou um melhor conhecimento do setor hoteleiro de três estrelas em Portugal, bem como face à importância do Controlo de Gestão inerente a estes mesmos hotéis e à sua evolução, evidenciado claramente a mudança que se registou através dos resultados obtidos. Além de se ter percebido a mudança que se verificou na última década, foi também interessante conhecer os instrumentos de Controlo de Gestão utilizados pelos hotéis.

Contudo, a procura de informação muda e as decisões de hoje são diferentes das decisões de há vários anos, o que demonstra as alterações pelas quais a Contabilidade passa. Isto implica uma melhor preparação e adaptação dos hotéis inquiridos no sentido de aquisição de novas práticas de gestão, assim como novas tecnologias, pois a informação que era relevante ontem, pode não servir amanhã.

Desta forma, o Controlo de Gestão ajuda a implementar a estratégia da Organização, pois após os objetivos estarem fixados e a estratégia estar formulada, é possível controlar o desempenho das tarefas organizacionais relativas aos hotéis, através do Planeamento Estratégico, Preparação do Orçamento, Análise de Relatórios de Desempenho Financeiro e Medição do Desempenho. Para ajudar a Medir o Desempenho, muitos hotéis têm apostado em Sistemas de Controlo de Gestão, ainda que em reduzida escala e com poucos instrumentos de controlo.

Os resultados obtidos neste estudo provenientes do Questionários analisados, foram comprimidos num programa de tratamento de dados estatísticos (*SPSS*) e foram posteriormente devidamente analisados. Mais tarde, foram efetuadas entrevistas a três gestores de hotéis de três estrelas, com o objetivo de comparar os resultados obtidos dos questionários com essas entrevistas, acrescentando assim mais valor à interpretação dos resultados.

As principais limitações encontradas ao longo deste estudo foram, em primeiro lugar, o baixo nível de respostas obtido dos hotéis relativamente aos questionários/inquéritos enviados aos mesmos, uma vez que foram necessários várias tentativas de contato (*e-mail* e telefónico) para tentar obter o máximo de respostas possíveis. Muitos dos hotéis de três estrelas portugueses não estavam interessados ou dispostos a responder ao questionário, pelo que foi necessário um grande esforço para conseguir respostas. Além disto, o elevado custo em tempo e dinheiro impossibilitou a realização de mais entrevistas, pelo que foi decidido fazer apenas 3 entrevistas e comparar estas com os questionários obtidos por correio.

Foi possível verificar, contudo, pela observação dos resultados dos questionários, assim como pelas entrevistas efetuadas aos três hotéis, que grande parte dos hotéis, apesar de admitirem mudanças, ainda não estão preparados e adaptados a novas práticas, procedimentos e sistemas inerentes ao Controlo de Gestão e aos seus instrumentos que lhes estão inerentes.

## BIBLIOGRAFIA

Ander Egg, E. 1978. *Introducion a las tecnicas de investigación social: para trabajadores sociales. 7 ed.* Buenos Aires: Editora Humanitas.

Anthony, R. 2007. *Management Control Systems*. Boston: McGraw Hill.

Burns, J. & Ezzamel, M. & Scapens, R. W. 2003. *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Management Accounting*. Londres: CIMA Research Monograph.

Chalhub, M. 2001. *Trust : Perspectivas do direito contemporâneo na transmissão da propriedade para administração de investimentos e garantia*. Rio de Janeiro: Editora Renovar.

Cooper, R. & Kaplan, R. 1999. *The Design of Cost Management Systems*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Cunha, L. 2010. *Desenvolvimento do Turismo em Portugal: os Primórdios*. Fluxos & Riscos, 1, 127-149.

Franco, V. & Morais, A. & Oliveira, A. & Major, M. & Sarrasqueiro, R. & Jesus, M. & Oliveira, B. 2009. *Temas de Contabilidade de Gestão - Gestão Orçamental e Medidas Financeiras de Avaliação de Desempenho*. Lisboa: Livros Horizonte.

Franco, V. & Morais, A. & Oliveira, A. & Major, M. & Sarrasqueiro, R. & Jesus, M. & Oliveira, B. & Lourenço, I. 2007. *Temas de Contabilidade de Gestão - Gestão Orçamental e Medidas Financeiras de Avaliação de Desempenho*. Lisboa: Livros Horizonte.

Good, W. 1952. *Methods in Social Research*. Nova York: Oxford University Press.

INE. 2014. Estatísticas do Turismo, 2014: 17-145.

INE; Produto Interno e Componentes; Contas Nacionais;  
[https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_cnacionais2010&perfil=220674402&INST=220616736&contexto=am](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_cnacionais2010&perfil=220674402&INST=220616736&contexto=am); 15-06-2014

Jordan, H. & Neves, J. & Rodrigues, J. 2008. *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Lisboa: Áreas Editora.

Kaplan, R. & Norton, D. 1996. *The Balanced Scorecard - Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business Press.

Lopes da Costa, R & António, N. 2015. *Os Modelos de Gestão Global e os Meios e Técnicas de Fazer o Controlo de Gestão nas PME's*. Coimbra: Actual Editora.

Merchant, K. & Stede, W. 2011. *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 3rd Edition*. London: Prentice Hall.

Pizam, A. 1994. *Planning a tourism research investigation*". In RITCHIE, J. e GOLEDNER, C. (Eds.), *Travel Tourism and Hospitality Research: a Handbook for Managers and Researchers. 2ª Ed.* Nova York: John Wiley & Sons.

Porter, M. 1998. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. Nova York: Free Press.

Reddy, R. J. 2004. *Management Control Systems*. New Delhi: APH Publishing Corporation.

Rodrigues, J. & Reis, H. 2011. *Controlo de Gestão - Ao Encontro de Eficiência*. Lisboa: Escolar Editora.

Rodrigues, J. & Simões, A. M. 2009. *Descentralizar e Responsabilizar por Resultados - A Organização em Centros de Responsabilidade*. Lisboa: Áreas Editora.

Rodrigues, J. & Simões, A. M. 2009. *Apurar Resultados de acordo com Processos: o CBA - Custeio Baseado em Actividades*. Lisboa: Áreas Editora.

Sanmartín, R. 2003. *Observar, escuchar, comparar, escribir. La práctica de la investigación cualitativa*. Barcelona: Editorial Ariel.

Tarski, A. 1995. *Introduction to Logic: and to the Methodology of Deductive Sciences*. Nova York: Dover Publications.

Treacy, M. & Wiersema, F. 1993. *Customer intimacy and other value disciplines*. Boston: Harvard Business Review.

Turismo de Portugal; Indicadores nacionais; Quadros estatísticos,  
<http://www.turismodeportugal.pt/Portugu%C3%AAs/ProTurismo/estat%C3%ADsticas/quadrosestatisticos/Pages/Quadrosestat%C3%ADsticos.aspx>, 25-07-2014.

Wood, J. C. 2002. *Henri Fayol: Critical Evaluations in Business and Management, Volume 2*. Londres: Routledge.

Yin, R. 2009. *Case Study Research: Design and Methods, 4th edition*. Thousand Oaks: Sage

**ANEXOS**

# QUESTIONÁRIO

*Para cada uma das seguintes questões, escolha por favor a opção que melhor se adequa ao hotel em que trabalha, e não a percepção que tem das práticas de controlo de gestão a nível geral.*

**1.** Nos últimos 10 anos, verificaram-se mudanças relativamente ao Controlo de Gestão na sua organização, nomeadamente alterações nos sistemas e/ou instrumentos usados, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão? (Por favor assinale com x)

Sim

Não

**2.** Como descreveria o grau de mudança no Controlo de Gestão na sua organização? (Por favor assinale com x)

Moderado

Substancial

Muito substancial

**3.** De forma a identificar o grau de importância de um conjunto de fatores relacionados com as mudanças ocorridas no controlo de gestão da sua empresa na última década, qualifique as seguintes afirmações numa escala entre 1 (pouco importante) e 7 (muito importante):

	1	2	3	4	5	6	7
<b>a.</b> Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	<input type="checkbox"/>						
<b>b.</b> Existência de um novo software de contabilidade	<input type="checkbox"/>						
<b>c.</b> Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC ou CBA, custeio marginal ou supervariável)	<input type="checkbox"/>						
<b>d.</b> Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	<input type="checkbox"/>						
<b>e.</b> Necessidade de alterações na informação de gestores	<input type="checkbox"/>						
<b>f.</b> Alterações nas condições de mercado	<input type="checkbox"/>						
<b>g.</b> Alterações na estrutura organizacional	<input type="checkbox"/>						
<b>h.</b> Alterações nas políticas e estratégias de gestão	<input type="checkbox"/>						
<b>i.</b> Alterações na dimensão da organização	<input type="checkbox"/>						
<b>j.</b> Globalização a nível mundial dos mercados	<input type="checkbox"/>						
<b>k.</b> Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	<input type="checkbox"/>						
<b>l.</b> Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	<input type="checkbox"/>						
<b>m.</b> Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	<input type="checkbox"/>						
<b>n.</b> Observação de alterações em outras organizações (ex. observações diretas, revistas profissionais)	<input type="checkbox"/>						

- |           |   |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |
|-----------|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <b>o.</b> | Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo                                 | <input type="checkbox"/> |
| <b>p.</b> | Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local | <input type="checkbox"/> |
| <b>q.</b> | Alterações na estratégia global do negócio  | <input type="checkbox"/> |
| <b>r.</b> | Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade                                       | <input type="checkbox"/> |
| <b>s.</b> | Necessidade de redução da força de trabalho   | <input type="checkbox"/> |
| <b>t.</b> | Influência dos consultores externos   | <input type="checkbox"/> |
| <b>u.</b> | Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)          | <input type="checkbox"/> |
| <b>v.</b> | Alterações das exigências por parte dos clientes  | <input type="checkbox"/> |
| <b>w.</b> | Leis e outras normas  | <input type="checkbox"/> |

- 4.** Outros (por favor especifique)
- |                |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |
|----------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| _____          | <input type="checkbox"/> |
| Relativa _____ | <input type="checkbox"/> |
| mente à _____  | <input type="checkbox"/> |

sua organização, por favor indique a importância de cada um dos seguintes fatores na inibição de mudança no Controlo de Gestão na última década. Qualifique as suas respostas numa escala entre 1 (pouco importante) e 7 (muito importante):

- |  | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        | 6                        | 7                        |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <b>a.</b> Custos elevados dos novos softwares de contabilidade   | <input type="checkbox"/> |
| <b>b.</b> Incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão   | <input type="checkbox"/> |
| <b>c.</b> Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes                             | <input type="checkbox"/> |
| <b>d.</b> Conservadorismo da gestão de topo  | <input type="checkbox"/> |
| <b>e.</b> Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes                                    | <input type="checkbox"/> |
| <b>f.</b> Ativos especificadamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores)     | <input type="checkbox"/> |
| <b>g.</b> Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão                         | <input type="checkbox"/> |
| <b>h.</b> Preocupação com as novas tecnologias   | <input type="checkbox"/> |
| <b>i.</b> Preocupação relativamente à mudança em geral   | <input type="checkbox"/> |
| <b>j.</b> Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego  | <input type="checkbox"/> |
| <b>k.</b> Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão           | <input type="checkbox"/> |
| <b>l.</b> Compromissos com fornecedores de software  | <input type="checkbox"/> |
| <b>m.</b> Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciaram     | <input type="checkbox"/> |
| <b>n.</b> A ação e poder de gestores influentes  | <input type="checkbox"/> |
| <b>o.</b> Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança  | <input type="checkbox"/> |
| <b>p.</b> O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização | <input type="checkbox"/> |

Outros (Por favor especifique)

_____	<input type="checkbox"/>						
_____	<input type="checkbox"/>						
_____	<input type="checkbox"/>						

5. Quais das seguintes técnicas específicas de Controlo de Gestão adotou a sua organização durante a última década?

- a. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)
- b. Custeio marginal ou supervariável
- c. Contabilidade de gestão estratégica
- d. Blackflush accounting
- e. Medidas de performance não financeiras
- f. Economic value added (EVA)
- g. Margem de contribuição residual (Residual Income)
- h. MRP (Materials requirements planning)
- i. Medidas de qualidade
- j. Balanced Scorecard
- k. Just-in-Time
- Outros (Por favor especifique)

_____	<input type="checkbox"/>
_____	<input type="checkbox"/>
_____	<input type="checkbox"/>

6. Por forma a se poder definir algumas das características intrínsecas do controlo de gestão, indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações numa escala entre 1 (discorda absolutamente) e 7 (concorda absolutamente)

	1	2	3	4	5	6	7
a. O Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores (i.é., não contabilistas) e não dos contabilistas	<input type="checkbox"/>						
b. As previsões são mais importantes do que comparações com números históricos	<input type="checkbox"/>						
c. Os indicadores não financeiros são mais importantes do que os indicadores financeiros	<input type="checkbox"/>						
d. Os gestores têm mais consciência comercial do que no passado	<input type="checkbox"/>						

7. Finalmente, se existirem questões que não foram abordadas e que considera relevantes para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão,

por favor utilize o espaço seguinte para expressar o seu ponto de vista (continue numa folha em separado se necessário).

**Mais uma vez obrigado pela sua colaboração**