

A ANÁLISE DA RENTABILIDADE DOS CLIENTES NA  
HOTELARIA: UM ESTUDO DE CASO COM A METODOLOGIA  
TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

Pedro Miguel dos Reis Pereira

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Rogério Marques Serrasqueiro, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School,  
Departamento de Contabilidade

setembro 2017



## RESUMO

O ambiente de elevada mutação constante, aliado ao aumento da globalização e da elevada complexidade e competitividade existente na economia mundial, tem impulsionado as entidades do setor hoteleiro, a desenvolver atempadamente um vasto conjunto de informações relevantes relativamente às receitas obtidas e aos custos incorridos, bem como à rentabilidade dos seus clientes.

A implementação da análise da rentabilidade dos clientes, de acordo com uma abordagem estruturada, providenciará às entidades inseridas no presente setor, um conjunto de oportunidades e benefícios no que concerne à gestão de receitas, custos e marketing estratégico, bem como um auxílio aos gestores nos processos de tomada de decisão de gestão de custos e receitas, risco e posicionamento estratégico. Contudo, a obtenção dessas informações está dependente da adoção de um sistema de custeio apropriado para providenciar as informações relevantes necessárias, sendo a metodologia TDABC a mais adequada, dado que é a que mensura corretamente os custos de forma mais eficiente e eficaz, bem como providencia informações detalhadas e precisas sobre os verdadeiros custos dos clientes, de modo a que os gestores possam tomar decisões e delinear estratégias.

Neste sentido, foi realizado um estudo de caso, num Hotel de categoria de 5 estrelas sediado em Lisboa, com o intuito de analisar a rentabilidade dos segmentos de clientes, segundo a metodologia TDABC, no último trimestre de 2016. Os resultados da presente investigação demonstram que a integração do sistema de custeio TDABC com a ferramenta da análise da rentabilidade dos clientes, por um lado, permite determinar com maior precisão a rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, por outro lado, providencia atempadamente um vasto conjunto de informações relevantes que irão auxiliar os gestores na conceção de estratégias e no processo de tomada de decisão com o intuito de aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais, a fidelização e retenção dos clientes, a satisfação das exigências e necessidades dos clientes, bem como a rentabilidade global do Hotel.

**Palavras-chave:** Análise da Rentabilidade dos Clientes; Hotelaria; Sistemas de Custeio; *Time-Driven Activity-Based Costing*; Estudo de Caso.

**Sistema de Classificação JEL:** L83 – Sports, Gambling, Restaurants, Recreation, Tourism; M40 – General; M41 – Accounting

## **ABSTRACT**

The hotel sector is living in an environment of constant mutation, driven by the increased globalization and, the high complexity and competitiveness existent in the global economy. These factors were compelling in the development of timely manners to obtain information related to the revenues, costs and customer profitability.

The implementation of the customer's profitability analysis, done with a structure approach, will provide entities in the sector, an array of opportunities and benefits in the management of revenues, costs, and strategic marketing, as well as aiding managers in the decision process of costs and revenues, risk and strategic positioning. However, the attainment of the necessary information is dependent on the adoption of an appropriate costing system which provides all relevant figures, being the TDABC the most adequate methodology, since it measures costs efficiently and effectively, in addition to providing detailed and precise information regarding the true customer costs, enabling managerial decision making and the definition of strategies.

As such, a study case was performed on a five-star Hotel, headquartered in Lisbon, with the intention of analyzing the customer profitability by segment, according to the TDABC methodology, for the last trimester of 2016. The results of the investigation demonstrate that the integration of the methodology, along with a tool for customer profitability analysis, allow for a higher precision on the evaluation of profitability by segment. In addition, it also provides relevant details that support managers in the elaboration of strategies and in the decision making process. Both of these being vital for an increase in the levels of efficiency and efficacy of the operational processes, for higher loyalty, retention, satisfaction of demands and needs of customer, along with the Hotel global profitability.

**Keywords:** Customer Profitability Analysis; Hospitality Industry; Costing Systems; Time-Driven Activity-Based Costing; Case Study.

**JEL Classification System:** L83 – Sports, Gambling, Restaurants, Recreation, Tourism; M40 – General; M41 – Accounting

# ÍNDICE

RESUMO .....	i
ABSTRACT .....	ii
ÍNDICE.....	iii
ÍNDICE DE FIGURAS .....	viii
ÍNDICE DE TABELAS .....	viii
GLOSSÁRIO.....	viii
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO .....	1
1.1. <i>Background</i> do Estudo .....	1
1.2. Objetivos do Estudo e Questões de Investigação .....	5
1.3. Justificação do Tema .....	6
1.4. Metodologia e Método de Investigação .....	8
1.5. Organização da Dissertação .....	9
CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....	10
2.1. Os Sistemas de Custeio Tradicionais .....	10
2.1.1. Enquadramento Histórico dos Sistemas Tradicionais .....	10
2.1.2. Características e o Funcionamento dos Sistemas Tradicionais .....	10
2.1.3. Desvantagens dos Sistemas Tradicionais .....	11
2.2. O Sistema Activity-Based Costing.....	14
2.2.1. Origem e Evolução do Sistema ABC .....	14
2.2.2. Implementação, Funcionamento e Manutenção do Sistema ABC .....	16
2.2.3. Inovações Concetuais do Sistema ABC .....	19
2.2.4. Objetivos do Sistema ABC.....	22
2.2.5. Vantagens e Oportunidades do Sistema ABC .....	23
2.2.6. Críticas e Inconvenientes do Sistema ABC.....	26
2.3. O Sistema Time-Driven Activity-Based Costing.....	29
2.3.1. Surgimento do Sistema TDABC .....	29

2.3.2. Funcionamento do Sistema TDABC .....	30
2.3.2.1. Parâmetros do Modelo.....	32
2.3.2.2. Equações de Tempo.....	33
2.3.2.3. Múltiplos <i>Time Drivers</i> .....	36
2.3.2.4. Custo das Atividades e dos Objetos de Custeio .....	37
2.3.2.5. Atualização do Modelo.....	38
2.3.3. Avaliação e Análise dos Custos .....	39
2.3.4. Mensuração e Gestão da Capacidade Não Utilizada.....	40
2.3.5. Vantagens e Oportunidades do Sistema TDABC.....	43
2.3.6. Críticas e Inconvenientes do Sistema TDABC.....	45
2.4. A Análise da Rentabilidade dos Clientes .....	49
2.4.1. Conceito da Análise da Rentabilidade dos Clientes .....	50
2.4.2. Fases de Implementação da Análise da Rentabilidade dos Clientes .....	52
2.4.3. Benefícios e Oportunidades da Análise da Rentabilidade dos Clientes .....	54
2.4.4. Análise da Rentabilidade dos Clientes e a Tomada de Decisão .....	57
2.4.4.1. Gestão de Custos e Receitas .....	58
2.4.4.2. Gestão do Risco.....	60
2.4.4.3. Posicionamento Estratégico.....	61
2.4.5. Análise da Rentabilidade dos Clientes e a Alocação de Custos aos Clientes....	63
2.5. A Análise da Rentabilidade dos Clientes na Hotelaria utilizando a Metodologia TDABC .....	63
CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA E MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO .....	67
3.1. Metodologia de Investigação.....	67
3.2. Método de Investigação: Estudo de Caso.....	68
3.2.1. <i>Innovation Action Research</i> .....	71
3.2.1.1. <i>Innovation Action Research Cycle</i> .....	71
3.2.1.2. <i>Second Loop Around the Innovation Action Research Cycle</i> .....	74

3.2.1.3. Avaliação .....	74
3.2.1.4. Compensação.....	75
3.3. Etapas de Desenvolvimento do Estudo de Caso.....	75
3.3.1. Desenvolvimento do <i>Design</i> da Investigação.....	76
3.3.2. Preparação para a Recolha de Evidência.....	76
3.3.3. Recolha de Evidência .....	77
3.3.4. Avaliação da Recolha da Evidência e Análise da Evidência.....	78
3.3.5. Identificação e Explicação de Padrões .....	78
3.3.6. Desenvolvimento da Teoria.....	79
3.3.7. Elaboração do Relatório do Estudo de Caso .....	80
3.4. Métodos de Recolha de Dados .....	80
3.4.1. Entrevistas .....	80
3.4.2. Observação .....	81
3.4.3. Documentação .....	82
3.5. Qualidade das Conclusões da Investigação .....	82
<b>CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO: A ANÁLISE DA RENTABILIDADE DOS CLIENTES DE UM HOTEL UTILIZANDO A METODOLOGIA TDABC.....</b>	<b>85</b>
4.1. Descrição da Indústria Hoteleira na União Europeia .....	85
4.2. Descrição da Indústria Hoteleira em Portugal.....	86
4.3. Análise da Rentabilidade dos Clientes .....	87
4.3.1. <i>Site Assessment</i> .....	88
4.3.1.1. Apresentação e Descrição do Hotel.....	88
4.3.1.2. Informação Gerada para a Tomada de Decisão.....	89
4.3.1.3. Abordagem de Gestão para a Tomada de Decisão.....	92
4.3.2. <i>Customer Segmentation</i> .....	92
4.3.3. <i>Cost Analysis</i> .....	93
4.3.3.1. Alocação dos Custos de <i>Front Office</i> .....	94

4.3.3.2. Alocação dos Custos de <i>Housekeeping</i> .....	96
4.3.3.3. Alocação dos Custos de <i>Food &amp; Beverage</i> .....	98
4.3.3.4. Síntese Conclusiva.....	101
4.3.4. <i>Revenue Analysis</i> .....	102
4.3.5. <i>Evaluate Results</i> .....	103
4.3.5.1. Síntese Conclusiva.....	106
4.3.6. <i>Develop Strategies and Programs</i> .....	107
CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES .....	111
5.1. Sumário da Dissertação e dos Principais <i>Findings</i> .....	111
5.2. Contribuições da Investigação.....	117
5.3. Limitações da Investigação .....	118
5.4. Sugestões para Investigação Futura.....	119
BIBLIOGRAFIA .....	120
ANEXOS .....	131
Anexo 1 – Carta de Apresentação .....	131
Anexo 2 – Acordo de Projeto .....	132
Anexo 3 – Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia.....	136
Anexo 4 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico segundo a Classificação Estatística das Atividades Económicas na União Europeia (NACE) .....	137
Anexo 5 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia.....	138
Anexo 6 – Evolução entre 2000 e 2016 do Número de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia.....	138
Anexo 7 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites de Turistas Não-Residentes em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia.....	139
Anexo 8 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites de Turistas Residentes em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia.....	139

Anexo 9 – Ranking dos Grupos Hoteleiros em Portugal em 2016.....	140
Anexo 10 – Distribuição por Tipologia em Portugal em 2016.....	141
Anexo 11 – Distribuição por Categoria em Portugal em 2016.....	141
Anexo 12 – Distribuição dos Empreendimentos Turísticos e Unidades de Alojamento por NUTS II.....	142
Anexo 13 – Análise Comparativa por NUTS II .....	142
Anexo 14 – Custos Totais por <i>Activity-Cost Pool</i> .....	143
Anexo 15 – Alocação dos Custos de <i>Front Office</i> .....	144
Anexo 16 – Alocação dos Custos de <i>Housekeeping</i> .....	145
Anexo 17 – Alocação dos Custos de <i>Food &amp; Beverage</i> .....	146

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – A Estrutura do Modelo Activity-Based Costing .....	18
Figura 2 – A Estrutura do Modelo Time-Driven Activity-Based Costing .....	31
Figura 3 – O Processo de Implementação da Análise da Rentabilidade dos Clientes.....	53
Figura 4 – A Análise da Rentabilidade dos Clientes utilizando o ABC.....	56
Figura 5 – O Perfil dos Clientes em termos de Rentabilidade e Lealdade .....	56
Figura 6 – A Curva de Stobachoff.....	60
Figura 7 – A Curva de Stobachoff: Dependência e Subvenção .....	61
Figura 8 – O Innovation Action Research Cycle.....	72
Figura 9 – O Organograma do Grupo Hoteleiro.....	88
Figura 10 – O Organograma do Hotel .....	89
Figura 11 – A Curva de Stobachoff do Hotel.....	105

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Análise da Rentabilidade dos Clientes na Hotelaria.....	65
Tabela 2 – Resultados Globais Preliminares da Atividade Turística .....	87
Tabela 3 – Demonstração de Resultados por Activity-Cost Pool .....	90
Tabela 4 – Dados Operacionais de Front Office .....	91
Tabela 5 – Dados Operacionais de Food & Beverage.....	92
Tabela 6 – Segmentação dos Clientes do Hotel .....	93
Tabela 7 – Custos por Segmento de Clientes .....	101
Tabela 8 – Receitas por Segmento de Clientes.....	102
Tabela 9 – Rentabilidade dos Segmentos de Clientes .....	103

## GLOSSÁRIO

- ABC – Activity-Based Costing
- ERP – Enterprise Resource Planning
- I&D – Investigação e Desenvolvimento
- TDABC – Time-Driven Activity-Based Costing

# CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

## 1.1. *Background* do Estudo

No século XIX, como resultado da necessidade de monitorizar e avaliar os processos internos, as empresas norte-americanas iniciaram o desenvolvimento de novos procedimentos de contabilidade de gestão (Johnson e Kaplan, 1987). No final desse mesmo século, e devido à necessidade da procura de informações inexistentes até ao momento, ocorreu um maior desenvolvimento relativamente aos sistemas de custeio, denominados de tradicionais, com o intuito de, proceder à monitorização da eficiência dos processos e de mensurar a rentabilidade das organizações (Barros e Simões, 2014). Adicionalmente, os custos indiretos que outrora não eram tidos em consideração começaram a ser imputados aos produtos (Barros e Simões, 2014).

Todavia, os sistemas tradicionais, tal como é referido por Johnson e Kaplan (1987), integravam elevadas simplificações da realidade. Adicionalmente, segundo Cooper e Kaplan (1991, 1992), Kaplan e Anderson (2007a, 2007b), Noone (1996) e Siguenza-Guzman *et al.* (2013), os custos eram categorizados em mão-de-obra direta, matérias e custos indiretos, sendo que, ao contrário dos dois primeiros que são facilmente imputáveis aos produtos, os últimos eram atribuídos numa abordagem de alocação arbitrária.

Deste modo, e apesar de se tratar de sistemas de acessível compreensão, implementação e aplicação, sendo apenas necessário a obtenção de alguns dados provenientes da contabilidade (Balakrishnan *et al.*, 2012b), estes sistemas apresentavam diversos inconvenientes (Barros e Simões, 2014) nomeadamente, a incorreta mensuração dos custos dos recursos utilizados nos produtos (Cooper e Kaplan, 1992), a inflexibilidade perante diferentes tipos de produção e o não fornecimento aos decisores de informações relevantes (Balakrishnan *et al.*, 2012b; Cooper e Kaplan, 1998) e precisas sobre os custos dos bens e serviços (Tanış e Özyapıcı, 2012), fazendo com que, as empresas detivessem informações distorcidas relativamente à eficiência e eficácia dos seus processos (Johnson e Kaplan, 1987) e à rentabilidade dos seus produtos e clientes (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Em meados da década de 80, com o intuito de contornar os inconvenientes presentes nos sistemas tradicionais, Cooper e Kaplan propõem uma nova alternativa, denominada de ABC (Dalci *et al.*, 2010; Kaplan e Anderson, 2007a; Wickramasinghe e Alawattage, 2007), de modo a auxiliar as ações dos gestores e a mensurar com maior precisão os custos dos produtos e serviços (Cooper e Kaplan, 1991).

Em termos genéricos, esta metodologia baseia-se no princípio de que a alocação de custos ocorre em duas fases, sendo a primeira a imputação dos custos dos recursos às atividades, por

via de *cost drivers*, e a segunda a alocação dos custos dessas atividades aos objetos de custeio, tendo por base os *cost drivers* dessas mesmas atividades (Cooper e Kaplan, 1988, 1991, 1992; Dalci *et al.*, 2010; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2007a). Adicionalmente, duas das grandes inovações conceituais chave deste sistema prendem-se com a hierarquização dos custos em *unit-level activities*, *batch-level activities*, *product-sustaining activities* e *facility-sustaining activities* (Cooper e Kaplan, 1991) e a utilização da capacidade prática, ao invés da capacidade fornecida, no cálculo das taxas de imputação, de modo a imputar aos objetos de custeio os custos realmente incorridos (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Cooper e Kaplan, 1992).

Deste modo, o sistema ABC, segundo Balakrishnan *et al.* (2012a, 2012b), detém diversas vantagens, tais como, a possibilidade de incluir diversos custos que outrora eram excluídos (p.e. custo das vendas, custos gerais e custos administrativos); a expansão dos objetos de custeio (p.e. clientes e canais de distribuição); a capacidade de providenciar informações substancialmente mais relevantes aos gestores acerca da estrutura de custos, auxiliando-os nas suas decisões e no processo de tomada de decisão; a identificação da quantidade e dos custos da capacidade não utilizada.

Contudo, este sistema detém algumas desvantagens o que originou um abandono (Adeoti e Valverde, 2014; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Stout e Propri, 2011; Szychta, 2010; Tse e Gong, 2009) e uma resistência à adoção do modelo (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b) nomeadamente, o facto de ser complexo de implementar e utilizar (Statton *et al.*, 2009) como resultado do aumento do número de dados necessários (Balakrishnan *et al.*, 2012b); a utilização de inquéritos aos colaboradores, como método de recolha dos tempos utilizados no desempenho das suas atividades, não só origina distorções visto que estes afirmavam utilizar a totalidade do tempo, como também é visto como sendo algo oneroso e demorado; a incapacidade de captação da complexidade das diversas atividades originando, não só um aumento exponencial do número de atividades necessárias, como também da capacidade de processamento e armazenamento dos dados recolhidos por parte dos sistemas informáticos das entidades (Dalci *et al.*, 2010; Demeere *et al.*, 2009; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tse e Gong, 2009).

Em consequência dos inconvenientes presentes no sistema ABC, Kaplan e Anderson conceberam um novo sistema de custeio mais simples, económico e poderoso, denominado de TDABC, que é capaz de, não só conceder às entidades uma opção elegante e prática para determinar o custo e a capacidade utilizada nos seus processos, bem como informações relativas à rentabilidade dos seus produtos e clientes (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Em termos gerais, os gestores estimam diretamente a procura de recursos exigida por cada produto/cliente em vez de atribuírem os custos primeiro às atividades e depois aos objetos de custeio (Kaplan e Anderson, 2004). Assim, este modelo apenas exige que sejam calculados dois parâmetros para cada conjunto de recursos: (i) o custo, por unidade de tempo, do fornecimento de recursos ou a *capacity cost rate* de uma atividade, e (ii) o tempo unitário para realizar cada tipo de atividade (Basuki e Riediansyaf, 2014; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Giannetti *et al.*, 2011; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Öker e Adıgüzel, 2010; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Tanış e Özyapıcı, 2012). Posteriormente, são desenvolvidas para cada objeto de custeio as denominadas equações de tempo (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

No que respeita ao primeiro parâmetro, este resulta do quociente entre os custos dos recursos necessários para realizar uma atividade e a quantidade de tempo efetivamente despendida com esses recursos (Basuki e Riediansyaf, 2014; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010). O segundo parâmetro consiste em determinar, por observações diretas, questionários aos colaboradores ou análises de dados históricos da entidade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Reddy *et al.*, 2012; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010), quanto tempo se demora a realizar uma unidade de cada tipo de atividade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tanış e Özyapıcı, 2012). As equações de tempo permitem captar a complexidade das transações diárias (Kaplan e Anderson, 2004), através da soma algébrica do tempo *standard* para executar uma atividade e todos os incrementos em torno da execução da mesma (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Deste modo, embora tenham sido apresentados alguns inconvenientes e críticas referentes a esta metodologia (cf. Namazi, 2016; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), podemos verificar que, estamos perante um sistema de custeio, não só de elevada facilidade de construção, implementação e manutenção, como também capaz de fornecer um vasto conjunto de informações precisas e rigorosas (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a; Namazi, 2009; Reddy *et al.*, 2012; Tse e Gong, 2009); que requer menos recursos humanos, temporais e monetários face ao seu antecessor (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b); que providencia um conjunto de informações relevantes relacionadas com a melhoria dos processos internos, bem como com o planeamento de recursos e capacidade (Kaplan e Anderson, 2007a); que permite uma exaustiva e aprofundada avaliação e análise dos tempos e custos (Kaplan e Anderson, 2004), bem como da mensuração e gestão da capacidade não utilizada (Tanış e Özyapıcı, 2012).

A elevada competitividade no setor hoteleiro tem motivado as entidades, a conceber informações relativas aos custos incorridos para a tomada de decisões estratégicas (Dalci *et al.*,

2010), a estabelecer preços apropriados face aos serviços prestados (Hajiha e Alishah, 2011), a obter informações relevantes que permitam uma otimização dos recursos sem descurar o nível de qualidade dos serviços (Szychta, 2010) e a aumentar a satisfação das necessidades dos seus clientes (Noone e Griffin, 1999), com o intuito de aumentar a rentabilidade global da organização (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003).

A implementação da análise da rentabilidade dos clientes compreende, a identificação das receitas obtidas dos segmentos de clientes, bem como dos custos incorridos e necessários para a obtenção dessas receitas (Cotton, 2005; Noone, 1996), sendo que o conhecimento dessas informações é visto como sendo algo imprescindível (Noone, 1996) para a tomada de decisões e a delineação de estratégias (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011).

O sucesso da implementação e operacionalização do sistema de análise da rentabilidade dos clientes está dependente do recurso a uma abordagem estruturada (Noone e Griffin, 1999). Consequentemente, ao implementar a presente ferramenta, será proporcionado às entidades hoteleiras, por um lado, um vasto conjunto de benefícios e oportunidades relacionados com a gestão de custos, receitas e marketing estratégico (Cuschieri, 2010), por outro lado, um auxílio no processo de tomada de decisão de gestão de custos e receitas, risco e posicionamento estratégico (Raaij *et al.*, 2003).

Contudo, embora os dados referentes às receitas por segmento de clientes possam ser facilmente obtidos por meio do acesso ao sistema de gestão do Hotel, o fator chave para o sucesso da implementação da análise da rentabilidade dos clientes está relacionado com a escolha do método de cálculo dos custos dos segmentos de clientes (Cuschieri, 2010; Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999), dado que nas empresas prestadoras de serviços e especialmente as que estão inseridas na hotelaria, os custos de fornecimento de um serviço estão maioritariamente dependentes do comportamento ou necessidade do cliente (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Kaplan e Cooper, 1998; Szychta, 2010).

Em consequência da globalização da economia e do aumento da concorrência, há uma crescente necessidade de fazer com que a contabilidade de gestão se torne num sistema capaz de auxiliar a tomada de decisão, ao nível do planeamento e controlo, através do fornecimento atempado de informações relevantes relativas ao controlo de custos, produtividade e melhoria dos processos produtivos (Johnson e Kaplan, 1987).

No que concerne à análise da rentabilidade dos clientes, tendo em consideração o que fora referido anteriormente e após ter sido efetuado um enquadramento teórico referente aos sistemas de custeio podemos constatar que, a metodologia TDABC é a mais adequada para se efetuar esta análise (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011) visto que, é a que permite efetuar

uma mensuração mais correta dos custos de forma eficiente e eficaz (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), bem como é a que providencia informações de maior relevância (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Adicionalmente, o recurso a esta ferramenta torna-se ainda mais pertinente quando, as entidades detêm uma carteira de clientes diversificada, tal como se sucede na hotelaria, dado que isso desencadeia diversos custos indiretos relacionados com os mesmos, que têm de ser corretamente associados a estes através de um sistema de custeio adequado, como é o caso do TDABC, ao invés de serem considerados como custos do período (Cuschieri, 2010).

Por último, no que respeita à literatura existente relativamente à análise da rentabilidade dos clientes, no setor da hotelaria, utilizando este sistema de custeio, por um lado, Dalci *et al.* (2010) procederam à implementação deste tipo de análise num hotel localizado na Turquia, revelaram a existência de custos de recursos não utilizados nas atividades de *front office*, *housekeeping*, *food preparation* e marketing, constataram que o TDABC providencia informações valiosas para apoiar a tomada de decisões de gestão num hotel e sugerem a replicação deste tipo de análise noutros cenários semelhantes de modo a averiguar se os resultados podem ser generalizados, por outro lado, Hajiha e Alishah (2011) decidiram implementar este tipo de análise num hotel localizado no Irão, concluíram que o TDABC fornece dados mais adequados sobre os custos e a rentabilidade dos clientes face aos sistemas de custeio tradicionais e afirmaram que o modelo proposto tem a capacidade de revelar as atividades que não têm valor acrescentado e de demonstrar a capacidade real de cada parte do hotel.

## **1.2. Objetivos do Estudo e Questões de Investigação**

No que concerne à temática da presente dissertação, e após ter sido efetuado um enquadramento teórico sobre a mesma, podemos constatar que, existem escassos exemplos no que respeita à análise da rentabilidade dos clientes de empresas prestadoras de serviços (Dalci *et al.*, 2010; Demeere *et al.*, 2009; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), especialmente as que estão inseridas no setor do turismo como é o caso da indústria hoteleira.

Complementarmente, ao longo das últimas décadas, têm vindo a ser concebidos diversos sistemas de custeio cujo intuito é o de, entre muitos outros, mensurar corretamente os custos dos recursos e auxiliar no processo de tomada de decisão (Barros e Simões, 2014). Alguns desses sistemas que têm vindo a ser desenvolvidos são o Activity-Based Costing e o Time-Driven Activity-Based Costing (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

Deste modo, a presente investigação terá como finalidade efetuar uma contribuição para a comunidade académica, recorrendo à análise de um caso concreto de um Hotel<sup>1</sup>, sediado em Lisboa. Assim sendo, a mesma terá como objetivo primordial efetuar a análise da rentabilidade dos clientes de um Hotel, utilizando a metodologia TDABC. O objetivo anteriormente evidenciado originou a definição da questão de investigação principal: “Como é que é efetuada a análise da rentabilidade dos clientes do Hotel segundo a metodologia TDABC?”.

Concludentemente, este mesmo objetivo conduziu à definição de objetivos de carácter secundário nomeadamente, as razões da existência de diferenças ao nível dos custos e da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, as informações providenciadas para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, bem como as estratégias e programas que os gestores devem implementar no Hotel. Os objetivos anteriormente demonstrados originaram a definição das seguintes questões de investigação secundárias:

- (i) Quais os motivos que originam a existência de diferenças ao nível dos custos e da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes ao utilizar a metodologia TDABC?
- (ii) Quais as informações providenciadas que irão auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão relativamente às atividades necessárias para fornecer os serviços, aos custos dos recursos disponíveis para as atividades, à gestão da capacidade dos recursos destinados à realização das atividades e aos tempos necessários para executar as atividades?
- (iii) Quais as estratégias e programas que devem de ser adotados com o intuito de aumentar a fidelização e satisfação dos clientes bem como maximizar a rentabilidade global do Hotel?

### **1.3. Justificação do Tema**

A elevada competitividade e mutação constante presente na economia mundial tem acarretado alguns desafios para as entidades (Melo, 2011), nomeadamente as que prestam serviços (Hajiha e Alishah, 2011; Szychta, 2010), quer ao nível da necessidade de obter informações que as auxiliem na melhoria dos prazos, eficiência e qualidade das suas atividades (Szychta, 2010), quer em termos da obtenção de informações relativas à rentabilidade dos seus clientes e aos custos suportados por parte dos clientes (Bellis-Jones, 1989; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Howell e Soucy, 1990; Raaij *et al.*, 2003).

Consequentemente, ao possuírem atempadamente as informações requeridas, as empresas estarão em melhor posição para tomarem decisões ao nível operacional e estratégico (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011), por forma a aumentar os níveis de eficiência

---

<sup>1</sup> Por motivos de confidencialidade, a entidade objeto do presente estudo será denominada de Hotel.

e eficácia dos processos operacionais (Kaplan e Anderson, 2007a), a fidelização e retenção dos seus clientes (Szychta, 2010), a satisfação das exigências e necessidades dos seus clientes (Jackman e Shanahan, 2002; Melo, 2011) e a rentabilidade global da entidade (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003).

O conhecimento e compreensão relativamente às informações dos verdadeiros custos de determinados serviços prestados é algo que é visto como sendo fundamental para qualquer entidade (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011). Adicionalmente, segundo Dalci *et al.* (2010) e Hajiha e Alishah (2011), ao alocar corretamente as receitas obtidas e os custos incorridos aos respetivos segmentos de clientes, as entidades estarão em plenas condições de efetuar uma análise sobre a rentabilidade dos seus clientes, fazendo assim com que, os gestores detenham atempadamente informações precisas relativamente à rentabilidade dos seus clientes para que possam tomar decisões e delinear estratégias.

Considerando o aumento da dimensão e da elevada competitividade e complexidade existente nas entidades prestadoras de serviços, Dalci *et al.* (2010), Hajiha e Alishah (2011) e Kaplan e Narayanan (2001), definem que a compreensão da análise da rentabilidade dos clientes é particularmente importante para este tipo de entidades. De facto, para estas empresas, este tipo de análise é mais importante comparativamente às empresas industriais visto que, o custo de providenciar um serviço é geralmente determinado pela necessidade ou comportamento do cliente (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Kaplan e Cooper, 1998; Szychta, 2010).

Adicionalmente, importa ainda salientar que, a implementação da análise da rentabilidade dos clientes, segundo uma abordagem estruturada (Noone e Griffin, 1999), proporcionará às entidades hoteleiras, não só um conjunto de benefícios e oportunidades em termos da gestão de custos, receitas e marketing estratégico (Cuschieri, 2010), como também um auxílio nos processos de tomada de decisão de gestão de custos e receitas, risco e posicionamento estratégico (Raaij *et al.*, 2003).

Todavia, de acordo com os autores Dalci *et al.* (2010) e Hajiha e Alishah (2011), para que seja possível obter estas mesmas informações é necessário que, as empresas detenham um sistema de custeio apropriado para providenciar todas as informações relevantes necessárias.

Segundo Szychta (2010), ainda que primeiramente os sistemas ABC tenham sido implementados em empresas industriais, posteriormente estes também começaram a ser executados em empresas de serviços nos EUA, na Europa Ocidental e em outras partes do mundo. Contudo, a sua implementação não foi confirmada por um vasto campo de pesquisa, nomeadamente no que concerne às práticas de contabilidade e gestão de custos na indústria

hoteleira, o que originou a que vários pesquisadores defendessem um aumento da aplicação desta metodologia nesta indústria (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Szychta, 2010).

Contudo, considerando as críticas e inconvenientes do sistema ABC referidas na literatura, nomeadamente quanto à sua aplicação nas empresas de serviços, há uma crescente necessidade de proceder à mensuração dos custos das atividades utilizando a metodologia TDABC, tal como tem vindo a ser efetuado nas empresas industriais (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Szychta, 2010). Segundo Siguenza-Guzman *et al.* (2013), de 2004 a 2012, foram concebidos trinta e seis estudos de caso em áreas como a logística, indústria, serviços, saúde e hotelaria, o que revela ser uma amostra bastante reduzida, nomeadamente no que respeita à hotelaria, dado que apenas foram publicados dois estudos de caso, um na Turquia e outro no Irão.

Em suma, tendo como base o enquadramento teórico e as necessidades da entidade, podemos constatar que, em termos práticos, o sistema de custeio mais adequado para se efetuar uma análise da rentabilidade dos clientes nas empresas de serviços, nomeadamente na indústria hoteleira, bem como para providenciar as informações necessárias para tomar decisões e delinear estratégias é a recente abordagem concebida por Kaplan e Anderson, denominada de TDABC e, em termos teóricos, no que respeita à indústria dos serviços, e em particular à indústria hoteleira, a análise dos sistemas de custeio tem sido bastante limitada (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010); tem havido pouca inovação no que respeita às práticas da contabilidade de custos (Potter e Schmidgall, 1999); há uma elevada necessidade de aumentar a investigação e a diversidade de estudos, relativamente à implementação da análise da rentabilidade dos clientes, utilizando a metodologia TDABC visto que, os custos necessitam de ser corretamente mensurados, e as necessidades e satisfação dos clientes influenciam diretamente a rentabilidade destas entidades.

#### **1.4. Metodologia e Método de Investigação**

A determinação da metodologia deverá de ser efetuada no início do processo da investigação visto que, é algo que irá influenciar o modo de como a mesma será orientada (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002), com o intuito de responder às questões de investigação enunciadas. Adicionalmente, a mesma não só depende do objeto de estudo, e é vista como o processo através do qual se efetua a investigação (Ryan *et al.*, 2002; Berry e Otley, 2004; Vieira, 2009), como também deve ser antecedida por apreciações ontológicas e epistemológicas (Vieira, 2009).

Deste modo, tendo em consideração os posicionamentos ontológicos – a realidade procede de um processo de construção social (Ryan *et al.*, 2002; Berry e Otley, 2004) e epistemológicos

– o conhecimento advém da interpretação da realidade, a metodologia de investigação optada é a qualitativa interpretativa.

No que respeita ao método de investigação a ser adotado, tendo em consideração a natureza dos objetivos específicos enunciados anteriormente (Yin, 2009), a escolha do mesmo incidu sobre o estudo de caso de natureza experimental (Ryan *et al.*, 2002), seguindo a lógica da *Innovation Action Research* proposta por Robert Kaplan no final do século XX, devido ao facto desta técnica ser vista como a mais adequada para proceder à condução do estudo do investigador (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011). Os estudos de caso, segundo Berry e Otley (2004), Ryan *et al.* (2002) e Hajiha e Alishah (2011), fornecem aos investigadores uma oportunidade única para compreender a natureza dos atuais sistemas contabilísticos. Adicionalmente, estes também poderão ser aproveitados para explorar a aplicação de novos procedimentos (Dalci *et al.*, 2010).

Neste sentido, ao recorrer ao presente método de investigação, procedeu-se à análise da rentabilidade dos clientes do Hotel, segundo a metodologia TDABC, tendo como base os dados obtidos por meio da observação direta da execução das atividades e tarefas por parte dos colaboradores, de entrevistas semiestruturadas a alguns dos colaboradores e da análise documental dos relatórios financeiros e de gestão bem como de outras fontes de informação.

## **1.5. Organização da Dissertação**

A presente dissertação está organizada em cinco capítulos. O primeiro capítulo compreende uma breve introdução do tema abordado. O segundo capítulo tem como intuito a apresentação pormenorizada do enquadramento teórico e científico relativamente à análise da rentabilidade dos clientes e aos sistemas de custeio tradicionais, ABC e TDABC. A metodologia e método de investigação adotados são discriminados detalhadamente no terceiro capítulo. No quarto capítulo, encontra-se desenvolvido o estudo de caso, primeiramente com um enquadramento da indústria hoteleira na União Europeia e em Portugal, posteriormente com a apresentação exhaustiva da análise da rentabilidade dos clientes do Hotel segundo a metodologia TDABC. Por fim, no quinto capítulo, não só são apresentadas as principais conclusões do estudo, como também são reunidas as contribuições e limitações da investigação, bem como as sugestões para investigação futura.

## **CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

### **2.1. Os Sistemas de Custeio Tradicionais**

#### **2.1.1. Enquadramento Histórico dos Sistemas Tradicionais**

No século XIX, as empresas norte-americanas que se dedicavam a uma única atividade económica (p.e. caminhos-de-ferro, retalho, ferro e aço) começaram a sentir a necessidade de monitorizar e avaliar os *outputs* dos seus processos internos, como tal, decidiram iniciar o desenvolvimento de novos procedimentos de contabilidade de gestão (Johnson e Kaplan, 1987).

As principais razões que originaram este pensamento estão relacionadas com a globalização da economia e o aumento da concorrência, o que conseqüentemente se traduziu num crescimento da necessidade de tornar a contabilidade de gestão num sistema capaz de auxiliar a tomada de decisão, ao nível do planeamento e controlo, tendo por base o fornecimento atempado de informações relevantes acerca do controlo de custos, produtividade e melhoria dos processos produtivos (Johnson e Kaplan, 1987).

Posteriormente, no final do século XIX, em consequência da procura por informações relativas à monitorização da eficiência dos processos e à rentabilidade geral da entidade que os sistemas existentes não providenciavam, ocorreu um maior desenvolvimento nos sistemas de custeio (Barros e Simões, 2014). Adicionalmente, os custos indiretos ou de estrutura que anteriormente não eram tidos em consideração começaram a ser imputados aos produtos (Barros e Simões, 2014).

Deste modo, constatamos que, no início do século XX, as empresas norte-americanas foram responsáveis pelo desenvolvimento de grande parte dos procedimentos de contabilidade de gestão que, na atualidade, são denominados de sistemas de custeio tradicionais (Johnson e Kaplan, 1987) contudo, após esse período, particularmente até à década 80, não são registados quaisquer desenvolvimentos (Wickramasinghe e Alawattage, 2007), o que faz com que a generalidade dos sistemas de custeio das entidades fossem inapropriados relativamente ao ambiente competitivo existente nesse período (Johnson e Kaplan, 1987).

#### **2.1.2. Características e o Funcionamento dos Sistemas Tradicionais**

Nos sistemas de custeio tradicionais, os custos podem ser classificados como custos diretos ou custos indiretos (Noone, 1996). Por um lado, a alocação dos primeiros, que incluem os gastos de mão-de-obra direta e matérias-primas, aos produtos, trata-se de uma tarefa facilmente executável (Cooper e Kaplan, 1991, 1992; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Noone, 1996; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013) visto que, por definição, eles podem ser direta e convenientemente associados a um determinado produto ou serviço (Noone, 1996; Siguenza-

Guzman *et al.*, 2013). Por outro lado, os custos indiretos, que incluem, a título de exemplo, despesas de marketing e distribuição (Noone, 1996), são tipicamente atribuídos a cada objeto de custeio utilizando um ou alguns *cost drivers* (Balakrishnan *et al.*, 2012a) baseados em volumes, tais como, horas-homem, horas-máquina, quantidade de produção, ou alternativamente baseados em valores monetários, como o custo de mão-de-obra ou o valor das vendas (Cooper e Kaplan, 1991, 1992; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Noone, 1996; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Os sistemas de custeio tradicionais existem há muitas décadas (Balakrishnan *et al.*, 2012a), sendo que estes foram concebidos num momento em que as entidades fabricavam uma escassa variedade de produtos e incorriam de uma predominante proporção de custos diretos, ou quando as atividades de suporte e os custos indiretos associados eram limitados (Novićević e Antić, 1999). Atualmente, estes sistemas ainda funcionam em entidades presentes em ambientes estáveis, com custos indiretos reduzidos ou fixos e uma reduzida variação nas atividades, produtos ou serviços (Kaplan e Cooper, 1998; Tse e Gong, 2009).

De acordo com Balakrishnan *et al.* (2012b), os sistemas de custeio tradicionais tratam-se de sistemas de acessível compreensão, implementação e aplicação uma vez que, apenas é necessário obter dados prontamente disponíveis na contabilidade das empresas.

Adicionalmente, estes sistemas dependem de escassos *cost pools* (p.e. custos de mão-de-obra), utilizam *drivers* corretamente mensurados (p.e. folha salarial) e o processo de conceção e implementação de um sistema com *cost pools* departamentais é relativamente simples visto que, como resultado da existência de sistemas de avaliação de desempenho, o sistema contabilístico é geralmente configurado para rastrear os custos ao nível departamental (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

### **2.1.3. Desvantagens dos Sistemas Tradicionais**

Os sistemas de custeio tradicionais incorporavam demasiadas simplificações da realidade (Johnson e Kaplan, 1987), nomeadamente a utilização de *drivers* de volume e *cost pools* que estavam perfeitamente relacionados com a estrutura organizacional das entidades (Balakrishnan *et al.*, 2012b), o que originava alguns inconvenientes (Barros e Simões, 2014) no que respeita ao método de imputação dos custos indiretos aos produtos (Morgan e Bork, 1993). Consequentemente, podemos verificar que, estes sistemas de custeio, não só eram incapazes de mensurar com precisão os custos dos recursos utilizados no *design* e produção dos produtos bem como na comercialização e entrega aos clientes (Cooper e Kaplan, 1992), como também

não providenciavam informações relevantes (Balakrishnan *et al.*, 2012b; Cooper e Kaplan, 1998) e precisas sobre os custos dos bens e serviços (Tanış e Özyapıcı, 2012).

Primeiramente, Cooper e Kaplan (1988) argumentam que este método de alocação de custos, que pressupõe que os produtos consomem todos os recursos em proporção ao seu volume de produção, relata, na realidade, custos distorcidos. De facto, uma elevada quantidade de custos de suporte ou custos indiretos estão relacionados com transações, e não com volumes (Balakrishnan *et al.*, 2012b), uma vez que como as entidades estão inseridas num ambiente competitivo, estas terão de ser mais ativas para satisfazer as necessidades dos seus clientes, o que naturalmente origina deter um maior conjunto de funções de suporte, tais como, engenharia e desenvolvimento de produtos, controlo de qualidade e formação do pessoal, com o intuito de desenvolver novos produtos, melhorar as características dos produtos já existentes, conceber uma maior variedade de opções e praticar menores prazos de entrega (Noone, 1996).

Adicionalmente, por um lado, Clarke e O'Dea (1993) mencionam que esses custos são influenciados por fatores como a quantidade de peças ou produtos e o número de encomendas e, por outro lado, Coulter *et al.* (2011) referem que duas atividades que consomem o mesmo valor de custos diretos poderão requerer diferentes quantidades de custos indiretos.

Concomitantemente, ao utilizar as taxas baseadas no volume para alocar esses custos aos produtos, estes sistemas tendem a subvalorizar os produtos com elevada produção e a sobrevalorizar os produtos com reduzida produção (Noone, 1996), fazendo com que as entidades eliminem linhas de produtos que, na realidade, poderiam ser rentáveis caso os cálculos efetuados por estes sistemas não fossem inadequados (Maskell, 1988), ou tripliquem as suas perdas devido ao aumento da produção das linhas de produtos não rentáveis e à terciarização indevida da produção do seu melhor produto (Rao, 1995).

No que concerne às crescentes despesas de suporte, quaisquer reduções alcançadas neste domínio seriam distribuídas por todos os *cost pools* (Johnson e Kaplan, 1987), como tal, como os custos indiretos eram imputados segundo poucos *drivers*, o principal objetivo era o de reduzir o consumo destes custos (Balakrishnan *et al.*, 2012b), de modo a reduzir os custos alocados e, conseqüentemente, aumentar a rentabilidade (Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

Atualmente, como consequência das transformações no contexto empresarial (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b) ao nível da automatização dos processos, da redução dos ciclos de vida dos produtos e da elevada variedade de produtos e serviços, a maior parte do ambiente de produção de produtos e prestação de serviços mudaram (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013) e os sistemas de custeio tradicionais deixaram de ter capacidade para traduzir a realidade económica atual (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Adicionalmente, a redução substancial dos custos de mão-de-obra e o incremento da importância dos custos indiretos (Cooper e Kaplan, 1988; Johnson e Kaplan, 1987; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Noone, 1996; Tanış e Özyapıcı, 2012) tornaram os sistemas de custeio tradicionais incapazes de estimar as informações sobre os custos de forma adequada para a maioria das entidades da atualidade (Ellis-Newman e Robinson, 1998).

Segundo Kaplan e Anderson (2007a, 2007b), enquanto o primeiro aspecto advém dos ganhos de eficiência industrial e da automatização dos processos, fazendo com que a mão-de-obra direta represente uma percentagem residual dos custos, o segundo decorre da alteração das estratégias das empresas, nomeadamente a mudança de estratégias de produção em massa para estratégias mais focalizadas no cliente, através da oferta de uma maior diversidade de serviços, de modo a criar valor e a garantir a fidelização dos clientes.

Consequentemente, e em adição à intensa competição global da década de 90, as entidades acabavam ainda por, incorrer de decisões erróneas devido à reduzida informação sobre os custos (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013); possuir informações distorcidas relativamente aos dados sobre os custos (Gunasekaran e Sarhadi, 1998; Ratnatunga e Waldmann, 2010), à eficiência e eficácia das suas operações internas (Johnson e Kaplan, 1987) e à rentabilidade dos seus produtos e clientes (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b); obter informações referentes à *performance* de forma tardia e a um nível demasiado agregado, o que impossibilitava a tomada de decisões ao nível operacional (Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

Apesar da sua facilidade de compreensão e implementação, Balakrishnan *et al.*, (2012b) e Wickramasinghe e Alawattage (2007) constatam que se trata de um sistema de custeio pouco flexível e incapaz de acomodar diferentes situações de produção. De facto, caso seja necessário adicionar um novo produto ou *cost pool*, é imprescindível refazer integralmente o sistema, caso haja alguma alteração numa das partes do sistema, inevitavelmente as restantes partes também serão afetadas visto que se trata de um processo ordenado (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

Por fim, Balakrishnan *et al.* (2012b) referem ainda que, os sistemas de custeio tradicionais utilizam o produto como a sua única unidade significativa de análise; não distinguem entre diferentes graus de controlabilidade; geralmente tendem a ter poucos *cost pools* visto que se acredita que os mesmos ou um punhado de *drivers* consegue determinar a magnitude dos custos indiretos; não fornecem informações úteis de uma perspetiva de gestão de custos; tendem a não ter em consideração os custos das vendas, os gerais e os administrativos; não estão habilitados para identificar custos controláveis numa ampla gama de contextos de decisão.

## 2.2. O Sistema Activity-Based Costing

### 2.2.1. Origem e Evolução do Sistema ABC

O crescimento das exigências económicas e a dinamização do mercado global, nomeadamente no início da década de 80, vieram confrontar as entidades com um novo paradigma de competitividade (Lima, 2010). Adicionalmente, como resultado do aumento das exigências relativas à qualidade dos produtos e à sua redução do ciclo de vida, as empresas sentiram a necessidade de conceber procedimentos de produção mais flexíveis (Lima, 2010).

Concomitantemente, devido ao crescimento da insatisfação relativamente às práticas de custeio dos produtos, surgiu uma necessidade de proceder à utilização de ferramentas contabilísticas apropriadas às novas exigências de mercado (Brierley *et al.*, 2001). De facto, os sistemas de custeio tradicionais baseiam-se numa metodologia simplicista relativamente à relação entre os custos e as exigências dos produtos, fazendo com que os custos dos recursos utilizados para o *design* e produção dos produtos e para a comercialização e entrega ao cliente não sejam mensurados de forma precisa (Cooper e Kaplan, 1992).

Como resultado deste novo contexto económico, Kaplan (1983, 1984a, 1984b) começou a contestar se a contabilidade de custos existente até ao início do século XX, baseada em sistemas de gestão e apuramento de custos tradicionais, estaria preparada para esta nova (e mais competitiva) envolvente económica. Na realidade, esta contabilidade de custos era baseada em modelos concebidos para empresas industriais dos anos 20, que produziam em massa com elevados custos de matérias-primas e mão-de-obra direta (Kaplan, 1984a). Atualmente, devido ao crescimento e alteração dos custos que compõe os custos indiretos e à diminuição do peso da mão-de-obra direta na totalidade dos custos, questiona-se a fiabilidade dos sistemas tradicionais (Innes e Mitchell, 1993).

No final da década de 90, Johnson e Kaplan publicam um livro denominado de “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”, o qual incorporava alguns dos conteúdos apresentados em artigos científicos por Robert Kaplan em 1983 e 1984 (Jones e Dugdale, 2002). Em termos gerais, após uma apresentação histórica acerca da evolução da contabilidade de gestão desde o início do século XIX até à década de 80, é referida a utilização constante de técnicas concebidas nos anos 20, que tinham como base a contabilidade financeira, o que resultava na obtenção de inúmeras distorções, que posteriormente afetavam a tomada de decisão e a identificação de fatores críticos (Johnson e Kaplan, 1987).

Deste modo, em meados da década de 80, com o intuito de responder ao descontentamento existente face aos inconvenientes presentes nos sistemas tradicionais, Cooper e Kaplan

providenciaram uma nova abordagem, denominada de Activity-Based Costing (Dalci *et al.*, 2010; Kaplan e Anderson, 2007a; Wickramasinghe e Alawattage, 2007), de modo a, não só mensurar os custos dos produtos de forma mais precisa, como também a auxiliar as ações por parte dos gestores (Cooper e Kaplan, 1991).

Contudo, importa ainda realçar o facto de que, aquando o surgimento deste sistema de custeio, denominado de *First Wave ABC* por parte de Jones e Dugdale (2002), o mesmo pressupunha, a incorporação da totalidade dos custos, com exceção dos que eram relativos ao excesso de capacidade e aos custos de I&D de novos produtos e serviços; a definição de linhas de orientação acerca das metodologias de conceção e implementação do sistema (Cooper e Kaplan, 1988); a referência relativamente à importância da existência de diferentes sistemas de apuramento de custos para mensurar os produtos e serviços de acordo com a respetiva finalidade – contabilidade financeira, contabilidade de gestão e controlo operacional (Cooper e Kaplan, 1998; Kaplan, 1988; Kaplan e Cooper, 1998).

Posteriormente, surge uma versão melhorada, intitulada de *Second Wave ABC* por parte de Jones e Dugdale (2002), que incorpora um novo conceito de hierarquia de custos, onde as atividades são classificadas em *unit-level*, *batch-level*, *product-sustaining* e *facility-sustaining*, sendo que os custos destas últimas não são incorporados no cálculo dos custos dos objetos de custeio mas sim reconhecidos como custos do período (Cooper e Kaplan, 1991), promovendo assim, não só um sistema de maior precisão na mensuração dos custos unitários dos objetos de custeio, como também um sistema capaz de providenciar um conjunto de conhecimentos acerca dos custos relevantes da entidade (Jones e Dugdale, 2002).

Em suma, Cooper e Kaplan (1988) argumentam que a metodologia ABC consiste numa importante ferramenta estratégica organizacional e, mais concretamente, num sistema de custeio. Em termos de ferramenta estratégica, Horngren (1995) evidencia que esta abordagem proporciona, não só um conjunto de informações relevantes para o processo de tomada de decisão, como também estimula a motivação dos colaboradores da entidade para atingirem os objetivos gerais da mesma através do inter-relacionamento dos objetivos individuais com os da organização. No que concerne à sua funcionalidade como sistema de custeio, este pretende superar as limitações dos sistemas de custeio tradicionais (Kaplan e Cooper, 1998), através de uma mensuração dos custos mais precisa e objetiva, nomeadamente no processo de alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços (Roztocki *et al.*, 2004).

### 2.2.2. Implementação, Funcionamento e Manutenção do Sistema ABC

No sistema ABC, para que seja possível proceder à mensuração dos produtos concebidos e dos serviços prestados, é necessário que a entidade seja contabilisticamente organizada em atividades<sup>2</sup>. Segundo Cooper e Kaplan (1988), os custos das empresas são divididos em duas categorias, sendo a primeira os custos diretos cuja imputação é efetuada diretamente aos produtos ou serviços apropriados, e a segunda os custos que estão relacionados com as atividades que são denominados de custos indiretos.

Posto isto, podemos constatar que, o modelo ABC assenta num princípio fundamental de que as atividades é que são as causadoras dos custos, e não os objetos de custo, e que os objetos de custo são os consumidores das atividades e, como tal, é necessário corresponder-lhes as atividades necessárias (Major e Vieira, 2009). Por outras palavras, o modelo ABC é apresentado como um processo de alocação que se desenvolve em duas etapas, sendo que, a primeira consiste no apuramento do custo de cada atividade, através da alocação dos custos dos recursos (i.e., custos indiretos dos objetos de custeio) às atividades por via de *cost drivers* e, a segunda, que corresponde à mensuração dos objetos de custeio, será efetuada através da alocação dos custos das referidas atividades aos respetivos objetos de custeio, tendo por base os *cost drivers* dessas atividades (Cooper e Kaplan, 1988, 1991, 1992; Dalci *et al.*, 2010; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2007a).

No que concerne à primeira etapa, para que esta possa ser executada, são necessárias duas operações, nomeadamente a identificação das atividades que são executadas e a determinação do custo de cada uma das atividades (Kaplan e Cooper, 1998).

Em qualquer projeto de conceção e implementação de um sistema ABC, a primeira operação é efetuada por via da realização de entrevistas com os colaboradores, inquéritos e observações (Siguenza-Guzman, *et al.*, 2013), com o intuito de definir quais as atividades que são desenvolvidas na empresa e qual é o tempo que é utilizado para executar cada uma delas, como tal, é necessária a colaboração de todos os departamentos para que seja possível proceder à definição das atividades (Cooper e Kaplan, 1988; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). De acordo com Michalska e Szewieczek (2007), é recomendável segmentar os custos das atividades o mais detalhadamente possível, começando primeiramente com as atividades mais gerais e posteriormente aprofundar os aspetos mais detalhados.

Segundo Cooper e Kaplan (1988), após se terem identificado as atividades, torna-se necessário determinar quais são os recursos consumidos por cada atividade. Relativamente aos

---

<sup>2</sup> As atividades consistem numa combinação de indivíduos, tecnologias, matérias-primas e métodos cujo propósito é o de conceber um produto ou prestar um serviço (Reddy *et al.*, 2012; Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

recursos que são consumidos diretamente pelas atividades, o processo é fácil de se realizar. Todavia, existem diversos recursos que se relacionam com mais do que uma atividade de forma simultânea e, como tal, torna-se necessário definirem-se critérios de repartição – *resources cost drivers* – para que se possam imputar esses custos comuns pelas diversas atividades.

No que respeita à segunda etapa, esta também consiste na execução de duas operações, nomeadamente a identificação da unidade de medida de cada atividade – *cost driver* – e a mensuração dos objetos de custo de acordo com a quantidade de *cost driver* que estes utilizam de cada atividade (Cooper e Kaplan, 1988).

Segundo Cooper e Kaplan (1988), após terem sido executadas as duas operações da primeira fase cujo o intuito era o de determinar o custo total de cada atividade executada, é necessário calcular o custo unitário de cada atividade, sendo este resultante do quociente entre o custo total obtido e o *activity cost driver*.

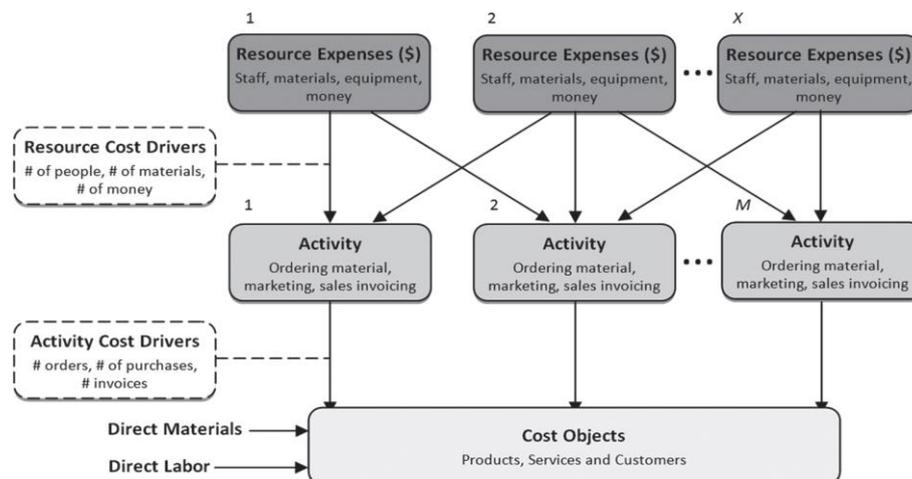
Tendo em consideração que os *cost drivers activities* têm de ser representativos das relações de causalidade existentes entre as atividades e os objetos de custeio, Cooper (1989) apresenta algumas soluções de modo a facilitar o processo de identificação dos *activities cost drivers* mais adequados: (i) existir uma forte correlação entre o custo da atividade e o *cost driver*; (ii) elevada facilidade de acesso e tratamento das informações relativamente ao *cost driver*.

No que concerne a esta última sugestão, inicialmente, Cooper (1989) sugeriu que fossem criados grupos de atividades cujos *cost drivers* estivessem perfeitamente relacionados, posteriormente, e devido ao facto de ser necessário compreender a correlação existente entre as atividades e os fatores que geram o consumo de recursos, Cooper e Kaplan (1991) reconheceram a existência de quatro grupos de atividades cujos custos variam de acordo com o mesmo fator (Subsecção 2.3.3, Secção 2.3, do Capítulo 2).

Por fim, a segunda operação resulta do somatório de duas componentes – custos diretos e custos indiretos – sendo que, os últimos resultam do produto entre o custo unitário da atividade e a quantidade de atividade consumida por parte do objeto de custeio (Cooper e Kaplan, 1988).

Relativamente à manutenção do modelo ABC, e tendo em consideração a estrutura seguidamente apresentada, segundo Balakrishnan *et al.* (2012b), devido ao facto das entidades se adaptarem às novas condições de mercado e alterarem as suas ofertas de produtos ou serviços, a combinação de transações geradas pelos produtos também terá de ser alterada e, conseqüentemente, todo o modelo ABC terá de ser novamente estimado.

**Figura 1 – A Estrutura do Modelo Activity-Based Costing**



Fonte: Siguenza-Guzman *et al.* (2013); Cooper e Kaplan (1998)

Considerando que as empresas se esforçam para melhorar a eficiência dos seus processos de negócios com o intuito de se manterem competitivas, estas melhorias fazem com que seja necessário proceder a uma atualização da estimativa dos custos dos objetos de custeio existentes no modelo (Balakrishnan *et al.*, 2012b). De facto, a título de exemplo, qualquer alteração ao nível da eficiência das operações – segunda fase – vai originar uma alteração ao nível da capacidade prática necessária para suportar uma determinada quantidade de transações e, conseqüentemente, o custo que deverá de ser atribuído a cada um dos objetos de custeio (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

Adicionalmente, e dado que um sistema ABC requer mais dados do que um sistema tradicional, importa ainda referir a importância da utilização de mapas e diretórios de atividade e, especialmente, a integração do sistema ABC com o sistema ERP<sup>3</sup> da entidade, de modo a que sejam facilitadas, tanto a implementação e funcionamento, como as atualizações posteriores do sistema (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

Em suma, de acordo com Kaplan e Cooper (1998), o modelo ABC é composto por atividades, tais como, encomendar materiais, marketing e faturação de vendas, e objetos de custeio, como por exemplo, produtos e serviços. Relativamente às primeiras, estas consomem recursos (p.e. pessoas, materiais, equipamentos e dinheiro) sendo que estes são imputados às diferentes atividades de acordo com a quantidade requerida de recursos por parte destas. No que respeita aos segundos, estes requerem diferentes atividades, sendo que os custos das

<sup>3</sup> Segundo Granlund e Malmi (2002), os sistemas ERP caracterizam-se por serem um pacote de *software* informático *standard* que controla todos os fluxos materiais, monetários, de pessoal e de informação que circulam numa organização, tornando a informação acessível a qualquer pessoa, em qualquer altura, em toda a organização. Adicionalmente, a sua implementação é consumidora de elevados recursos financeiros e de tempo, e o sistema é organizado por módulos sendo o gestor de cada área responsável por configurar o seu respetivo módulo.

mesmas são alocados os respectivos objetos de custeio de acordo com o número de atividades requeridas (Kaplan e Cooper, 1998).

### **2.2.3. Inovações Concetuais do Sistema ABC**

A metodologia ABC propõe duas inovações concetuais chave relativamente aos sistemas de custeio tradicionais, sendo que a primeira consiste na hierarquização dos custos em quatro níveis de atividades - *unit-level*, *batch-level*, *product-sustaining* e *facility-sustaining* (Cooper e Kaplan, 1991), e a segunda na utilização da capacidade prática, em detrimento da capacidade fornecida, com o intuito de que as taxas de imputação dos custos aos objetos de custeio têm de refletir os custos realmente incorridos (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Cooper e Kaplan, 1992).

A primeira inovação concetual, denominada de hierarquização dos custos, consiste na compreensão de que existem diferentes níveis de atividades no que concerne à conceção de um produto ou à prestação de um serviço (Major e Vieira, 2009; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Adicionalmente, esta inovação permitirá aos gestores, não só adquirir um conjunto de informações relativas às relações entre as atividades e o consumo de recursos e, em última análise, com os lucros (Cooper e Kaplan, 1991), bem como obter uma melhor identificação dos custos o que poderá ser bastante relevante para a tomada de decisão (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

Deste modo, os proponentes deste sistema de custeio identificaram quatro níveis de atividades, nomeadamente as *unit-level* que estão relacionadas com o volume de *outputs*, as *batch-level* que estão ligadas às ordens de produção ou número de lotes, as *product-sustaining* que estão associadas à diversidade de linhas de produtos ou serviços e as *facility-sustaining* que se referem às atividades de suporte (Cooper e Kaplan, 1991).

As *unit-level activities* compreendem as atividades cujo consumo de recursos é proporcional às unidades produzidas e ao volume de vendas (Major e Vieira, 2009), como tal, os *cost drivers* mais adequados são, a título de exemplo, o número de horas-máquina, o valor das matérias-primas e o valor da mão-de-obra direta (Cooper e Kaplan, 1991; Major e Vieira, 2009; Wickramasinghe e Alawattage, 2007) visto que, estes têm em consideração que os custos são originados pela quantidade de produto produzida ou vendida.

As *batch-level activities* englobam as atividades onde os custos se prendem com os lotes ou ordens de produção, e não com a quantidade produzida ou vendida (Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Deste modo, os *cost drivers* mais frequentes são o processamento de ordens de compra e venda, a preparação de maquinaria ou as inspeções (Cooper e Kaplan, 1991; Major e Vieira, 2009) uma vez que, a origem destes custos provém do número de vezes que se altera

o processo produtivo para iniciar um novo lote (Major e Vieira, 2009) e não da quantidade produzida no mesmo (Cooper e Kaplan, 1991).

As *product-sustaining activities* incluem todo o tipo de atividades relacionadas com a retenção de clientes por via de produtos suplementares e produtos adicionais (Wickramasinghe e Alawattage, 2007), melhoria dos produtos e engenharia dos processos (Cooper e Kaplan, 1991) e que permitam a produção e venda da gama de produtos da entidade (Major e Vieira, 2009) como é o caso das patentes. Posto isto, e tendo em consideração que os custos destas atividades estão correlacionados com o tipo de produto e serviço, o *cost driver* mais apropriado terá de estar relacionado com a variedade e não com a quantidade produzida ou vendida (Cooper e Kaplan, 1991; Major e Vieira, 2009).

As *facility-sustaining activities* abrangem as atividades de apoio geral que permitem que a entidade consiga atingir os seus objetivos e cujo tratamento dos custos apresenta alguma dificuldade perante os princípios deste sistema de custeio. Consequentemente, e dado que se tratam de atividades relacionadas com a estrutura (Major e Vieira, 2009), segundo Cooper e Kaplan (1991), o custo das mesmas não deverá de contribuir para a valoração dos objetos de custeio, mas sim de ser considerado como um custo do período.

Deste modo, podemos verificar que, segundo Cooper e Kaplan (1991), ao contrário do que é efetuado nos sistemas tradicionais, onde os custos indiretos são associados aos produtos utilizando bases como a mão-de-obra e as horas-máquina, nos sistemas ABC, inicialmente esses custos são alocados às atividades e posteriormente imputados aos objetos de custeio tendo por base o *activity cost driver* mais adequado surgindo, assim, uma hierarquização dos custos. De facto, os gestores necessitam de distinguir, os custos que variam de acordo com o número de unidades produzidas ou vendidas, das despesas dos recursos utilizados para processar ordens de produção, dos custos que estão relacionadas com o número de linhas de produtos ou serviços, ou das despesas incorridas com as atividades de suporte (Cooper e Kaplan, 1991).

Concludentemente, a grande distinção entre o sistema ABC e os sistemas tradicionais, relativamente ao apuramento do custo dos objetos de custeio, prende-se com a forma como os custos das *batch-level activities* e *product-sustaining activities* são alocados visto que, só neste sistema é que estes custos estão, respetivamente, relacionados com as quantidades de ordens de produção e variedades de produtos, e não com a quantidade que é produzida ou vendida de cada objeto de custeio (Cooper e Kaplan, 1991).

A segunda inovação concetual presente neste sistema de custeio contempla uma alteração no modo de como os custos são imputados aos objetos de custeio (Wickramasinghe e Alawattage, 2007) uma vez que, ao contrário dos sistemas tradicionais que alocam a totalidade

dos custos incorridos, por parte da entidade, aos produtos e aos clientes, independentemente do valor gerado pelos mesmos para o produto (Wickramasinghe e Alawattage, 2007), no sistema ABC, apenas os custos da capacidade efetivamente utilizada é que são atribuídos aos objetos de custeio (Barros e Simões, 2014), auxiliando assim as entidades a identificar a sua capacidade não utilizada (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

Com o intuito de demonstrar, em termos práticos, esta dissemelhança entre os dois sistemas, podemos recorrer ao exemplo apresentado por Cooper e Kaplan (1992) que ilustra a diferença entre o custo dos recursos fornecidos e o custo dos recursos utilizados para executar as atividades. Considerando um departamento de compras com 10 colaboradores, cuja função é a de processar ordens de compra, a capacidade de processamento mensal é de 125 ordens de compra por colaborador e o custo mensal ascende a \$2.500 por colaborador, podemos constatar que, a capacidade mensal aprovacionada ascende a 1.250 ordens de compra e que o custo mensal de processamento de ordens de compra corresponde a \$25.000. Durante um determinado mês, o departamento poderá ser solicitado para processar apenas 1.000 ordens de compra. Sendo o custo estimado de cada ordem de compra equivalente a \$20, o custo da capacidade utilizada deste departamento corresponde a \$20.000. De acordo com o modelo ABC, no que respeita aos restantes \$5.000, estes deverão de ser considerados como custo da capacidade não utilizada. Deste modo, podemos verificar que, o modelo ABC, apenas imputa aos objetos de custeio os \$20.000 e não os \$25.000, tal como é efetuado nos sistemas tradicionais.

Deste modo, conseguimos demonstrar a necessidade e a importância de as entidades deterem dois sistemas de reporte distintos (Cooper e Kaplan, 1992). Por um lado, as demonstrações financeiras fornecem informações sobre o custo das atividades fornecidas em cada período (\$25.000) o que é relevante para a previsão dos gastos (Cooper e Kaplan, 1992). Por outro lado, o sistema de custeio ABC providencia informações relativas à quantidade (1.000 ordens de compra) e ao custo estimado (\$20.000) das atividades verdadeiramente utilizadas no período (Cooper e Kaplan, 1992) permitindo aos gestores, monitorizar e prever as mudanças nas exigências de atividades em função de alterações no *mix* e volume de *outputs*, mudanças e melhorias nos processos, introdução de novas tecnologias e modificações no *design* dos produtos e processos (Cooper e Kaplan, 1992). A diferença (\$5.000) entre o custo das atividades fornecidas (\$25.000) e o custo das atividades utilizadas (\$20.000) é medida para cada uma das atividades organizacionais definidas pelo sistema ABC e equivale ao custo da capacidade não utilizada (ou falta de capacidade) durante o período (Cooper e Kaplan, 1992).

Em suma, no que respeita à primeira inovação concetual, e em adição ao que fora referido anteriormente, podemos constatar que, segundo Cooper e Kaplan (1991) apenas os custos das

*unit-level activities*, *batch-level activities* e *product-sustaining activities* deverão de ser imputados aos objetos de custeio, segundo os respetivos *activities cost drivers*, e em contrapartida, os custos das *facility-sustaining activities* não deverão de contribuir para a valoração dos produtos ou serviços, mas sim ser reconhecidos como custos do período. Complementarmente, existem ainda dois tipos de custos que Cooper e Kaplan (1988) defendem que não devem de ser tido em consideração aquando a mensuração dos custos dos produtos ou serviços, mas sim reconhecidos como custos do período, nomeadamente os custos de excesso de capacidade e os custos com I&D de novas linhas de produtos, devido à inexistência de relação destes com os produtos concebidos ou serviços prestados.

#### **2.2.4. Objetivos do Sistema ABC**

A mensuração dos produtos e dos serviços terá de ser efetuada com o intuito de cumprir duas funções distintas, sendo a primeira a valorização dos inventários para a contabilidade financeira, e a segunda o apuramento do custo individual de cada produto ou serviço para efeitos de análise de preço e rentabilidade (Johnson e Kaplan, 1987). Deste modo, segundo Johnson e Kaplan (1987), são necessários dois métodos distintos que permitam, por um lado, custear os produtos e os serviços de acordo com as normas contabilísticas e, por outro lado, apurar o custo individual de cada produto tendo em consideração os custos industriais e não industriais.

Consequentemente, como resultado da intensificação da concorrência global, do desenvolvimento de novas tecnologias de produção e da alteração da estrutura de custos por via do aumento da relevância dos custos indiretos em detrimento da redução dos gastos com a mão-de-obra direta (Cooper e Kaplan, 1988), o modelo ABC é visto, não só como uma abordagem capaz de providenciar informações mais precisas sobre o custo de cada atividade envolvida na conceção de produtos e na prestação de serviços (Kaplan e Cooper, 1998), como também como um sistema mais eficaz para mensurar os custos dos produtos, através da identificação e atribuição de custos que outrora não eram tidos em consideração, de modo a que as entidades consigam conceber uma estratégia capaz de alcançar o sucesso (Cooper e Kaplan, 1988).

Deste modo, segundo Cooper e Kaplan (1991), um dos objetivos primordiais inerentes à adoção do modelo ABC prende-se com o facto desta metodologia proceder ao cálculo dos custos dos produtos e dos serviços de uma forma mais precisa. De facto, de acordo com esta metodologia, a imputação dos custos resultantes das *batch-level activities* e das *product-sustaining activities* aos objetos de custeio é efetuada por via de *cost drivers* que não estão relacionados com o volume da quantidade produzida ou vendida, mas sim com, por exemplo, o número de ordens de produção e de linhas de produtos, respetivamente. Adicionalmente, a

não consideração dos custos das *facility-sustaining activities*, da capacidade não utilizada e dos custos com I&D de novas linhas de produtos, tal como fora referido no capítulo anterior, faz com que a mensuração dos objetos de custeio seja mais precisa (Cooper e Kaplan, 1988, 1991).

Todavia, aquando o surgimento do sistema de custeio ABC, os seus proponentes referiram que o mesmo surgiu com o intuito de providenciar informações de carácter superior de modo a auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão (Balakrishnan *et al.*, 2012a, 2012b, Cooper e Kaplan, 1988, 1991, 1992; Johnson e Kaplan, 1987). De facto, a metodologia ABC é vista como um guia extremamente útil para as ações dos gestores, quer ao nível da produção quer aos restantes níveis existentes nas entidades, de modo a que estas possam traduzir-se em maiores lucros (Cooper e Kaplan, 1991).

Adicionalmente, esta abordagem é vista também como uma ferramenta estratégica capaz de, não só auxiliar no processo de tomada de decisão de forma eficaz relativamente às decisões sobre o preço, marketing, *design* e *mix* do produto, como também de incentivar a adoção de melhorias contínuas a nível operacional (Balakrishnan *et al.*, 2012b; Cooper e Kaplan, 1988).

Deste modo, podemos concluir que, alguns dos objetivos de apoio à gestão e à definição de estratégias presentes nesta abordagem consistem: (i) no fornecimento de informações sobre o custo dos recursos utilizados de modo a que, os gestores, possam monitorizar e prever as mudanças nas exigências de atividades com o intuito de determinar onde ocorrerá faltas ou excessos de capacidade para que possam tomar decisões adequadas (Cooper e Kaplan, 1992); (ii) no auxílio para a tomada de ações relativamente, não só à reavaliação do preço dos objetos de custeio (Cooper e Kaplan, 1991; Kaplan, 1988) e à determinação do *mix* de produtos (Cooper e Kaplan, 1991; Turney, 1989), como também sobre a redução do consumo de recursos (Cooper e Kaplan, 1991; Groot, 1999) por via da redução do número de atividades e do aumento da eficiência (Cooper e Kaplan, 1992), de forma a incrementar a rentabilidade global da entidade (Cooper e Kaplan, 1991); (iii) no apoio à avaliação de desempenho dos colaboradores na entidade (Shields, 1995); (iv) na colaboração para o desenvolvimento e conceção de novos produtos e serviços (Dolinsky e Vollmann, 1991); (v) no contributo para alcançar uma melhoria nos processos (Cagwin e Bouwman, 2002; Cooper e Kaplan, 1991).

### **2.2.5. Vantagens e Oportunidades do Sistema ABC**

A sistema de custeio ABC, concebido por Cooper e Kaplan na década de 80, oferece diversos benefícios, sendo o mais evidente, segundo Major e Vieira (2009), a sua superioridade em relação aos sistemas de custeio tradicionais uma vez que, esta nova abordagem, procura as causas reais dos custos e efetua uma atribuição dos mesmos aos objetos de custeio de uma

forma mais precisa, fazendo com que o grau de arbitrariedade de alocação dos custos indiretos seja mais reduzido.

Adicionalmente, podemos ainda realçar a existência de duas mudanças do ponto de vista processual bastante relevantes, nomeadamente a expansão do conjunto de recursos considerados de forma a incluir os custos das vendas, os gerais, os administrativos e os associados à pré-produção, bem como o alargamento do conjunto de objetos de custeio considerados para além dos produtos, como por exemplo, a inclusão dos clientes e dos canais de distribuição (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

Consequentemente, emerge uma outra vantagem de elevada relevância, nomeadamente a capacidade destes sistemas de custeio providenciarem informações relevantes de carácter substancialmente superior aos gestores (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

Segundo Balakrishnan *et al.* (2012a), este sistema de custeio recorre às atividades como base para conceber *cost pools*, ao contrário dos sistemas tradicionais que utilizam os departamentos, fornecendo assim uma visão “horizontal”, ou seja, uma visão dos processos de negócio da organização, facilitando a tomada de decisões e a gestão dos custos. Além disso, a utilização de todos os custos organizacionais em múltiplas perspetivas (i.e., produtos, clientes e canais) permite aos gestores reunir um conhecimento mais aprofundado e detalhado sobre a estrutura de custos da entidade e, consequentemente, utilizar estas informações para facilitar as suas decisões e a gestão dos custos indiretos (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

Complementarmente, através do recurso à inovação concetual da hierarquia de custos, os gestores conseguem obter uma visão sobre como é que os seus produtos, serviços, clientes, regiões, instalações ou canais de distribuição geram rendimentos e consomem recursos (Cooper e Kaplan, 1991) e, consequentemente, adquirir informações mais detalhadas relativamente à estrutura de custos (Balakrishnan *et al.*, 2012a) e focalizar-se na melhoria das atividades executadas (Cooper e Kaplan, 1991). Para além disso, segundo Dalci *et al.* (2010), os gestores conseguem obter informações relevantes para analisar a rentabilidade dos seus clientes uma vez que, nem todos consomem a mesma quantidade e/ou variedade de recursos e/ou de atividades.

No que concerne à segunda inovação concetual, que consiste na utilização da capacidade prática no cálculo das taxas de imputação dos custos dos objetos de custeio para que estas reflitam os custos realmente incorridos (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Cooper e Kaplan, 1992), podemos verificar que, através desta inovação concetual, uma das oportunidades que surge prende-se com a identificação da capacidade não utilizada (Barros e Simões, 2014). De facto, segundo Cooper e Kaplan (1992), os custos da capacidade fornecida informam os gestores acerca das despesas correntes e da capacidade interna instalada para executar as atividades,

enquanto a mensuração dos custos da capacidade utilizada transmitem informações para que sejam tomadas ações administrativas.

Em consonância com o que fora referido anteriormente, importa ainda realçar a importância e o poder desta abordagem como ferramenta de gestão para aumentar a rentabilidade global das entidades (Cooper e Kaplan, 1991). De facto, este sistema de custeio permite, por um lado, fornecer um conjunto de informações capazes de auxiliar o processo de tomada de decisão relativas à alteração das estratégias de preços (Cooper e Kaplan, 1991; Kaplan, 1988) e *mix* de produtos/serviços (Cooper e Kaplan, 1991; Turney, 1989), com o intuito de obter um retorno superior ao dos custos incorridos e, por outro lado, auxiliar os gestores a diminuir o consumo de recursos para executar as atividades (Cooper e Kaplan, 1991; Groot, 1999) em consequência da informação obtida relativamente à capacidade não utilizada (Cooper e Kaplan, 1992).

Segundo Cooper e Kaplan (1991), a diminuição do consumo de recursos poderá ser efetuada por via, ou da redução do número de vezes que as atividades são efetivadas para o mesmo *output*, ou da redução dos recursos necessários para produzir/prestar o *mix* de produtos/serviços existente. Alguns dos exemplos enumerados por parte dos autores deste artigo consistem, na conceção de produtos com uma menor quantidade e variedade de peças; na redução das requisições de recursos organizacionais; na implementação de programas de melhoria contínua com o intuito de melhorar a qualidade, reduzir os tempos de preparação e melhorar o *layout* da fábrica; na adoção de tecnologias de informação que permitam facilitar o processamento de encomendas de lotes, produtos e clientes.

Adicionalmente, segundo Innes e Mitchell (1997), a redução de custos poder-se-á também verificar nos custos de *design* dos produtos como resultado da reengenharia dos processos produtivos, da simplificação do *design* dos produtos e da utilização de recursos e atividades mais comuns.

Em consequência da redução do consumo de recursos, surge um aumento da capacidade não utilizada, como tal, os gestores terão de tomar decisões de modo a que esta redução se traduza em maiores lucros (Cooper e Kaplan, 1992). Deste modo, podemos constatar que, as entidades poderão obter maior rentabilidade caso ocorram pelo menos uma de duas ações, sendo que a primeira consiste na eliminação definitiva dos recursos com o intuito de reduzir os gastos incorridos, e a segunda compreende a utilização da capacidade disponível para gerar mais receitas (Cooper e Kaplan, 1992).

Em adição à redução de custos, Innes e Mitchell (1997) referem ainda que esta nova metodologia permite auxiliar, não só na redefinição da política de preços dos produtos e serviços, como também na identificação dos objetos de custeio mais rentáveis, fazendo com

que seja possível efetuar uma análise mais objetiva e precisa da rentabilidade dos clientes e aumentar a *performance* das vendas.

No que concerne à utilidade para o processo de tomada de decisão em termos estratégicos, podemos constatar que, as informações providenciadas por este sistema de custeio auxiliam ao nível da racionalização da variedade de produtos e serviços (Kaplan e Anderson, 2004); da decisão em recorrer ao *outsourcing* (Cooper e Kaplan, 1992); do *design, pricing, marketing e mix* dos produtos; da adoção de programas de melhoria contínua dos processos (Cooper e Kaplan, 1988).

De facto, num estudo apresentado por Stratton *et al.* (2009), podemos verificar que, os inquiridos referem que a abordagem ABC é vista como uma importante ferramenta para a tomada de decisões ao nível do *pricing, design e outsourcing* do produto, para os processos de orçamentação, planeamento e avaliação de desempenho, para a melhoria dos processos operacionais e para analisar a rentabilidade dos produtos ou serviços.

Por fim, este sistema de custeio fornece ainda um conjunto de informações relevantes para o sistema de avaliação de desempenho, através do apoio à monitorização e melhoria do desempenho, dado que normalmente a execução das atividades poderá estar relacionada com os colaboradores, garantido assim que estes se focam em ser responsáveis com o intuito de melhorar a posição competitiva e a rentabilidade da entidade (Innes e Mitchell, 1997).

#### **2.2.6. Críticas e Inconvenientes do Sistema ABC**

A introdução do modelo de cálculo de custos baseado nas atividades é vista como uma importante inovação para resolver as deficiências dos modelos tradicionais que calculam os custos baseados nos volumes (Tse e Gong, 2009). Ao proceder à alocação dos custos dos recursos aos objetos de custeio por meio de múltiplas atividades executadas a diferentes níveis dentro da organização, os sistemas de custeio ABC evitam de forma eficaz o cruzamento de custos entre os produtos de elevado volume e de reduzida complexidade e os produtos de reduzido volume e de elevada complexidade (Cooper e Kaplan, 1988).

Todavia, apesar da superioridade teórica face aos modelos tradicionais (Tse e Gong, 2009), a maioria das organizações opôs-se e resistiu à mudança e implementação desta nova abordagem (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b), o que conseqüentemente originou desapontantes taxas de utilização e elevadas taxas de abandono prematuro por desistência da atualização dos sistemas (Adeoti e Valverde, 2014; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Stout e Propri, 2011; Szychta, 2010; Tse e Gong, 2009).

Teoricamente, a abordagem ABC é vista como um modelo simples, contudo provou ser, em termos práticos, um método de difícil implementação e utilização (Statton *et al.*, 2009) visto que, comparativamente aos sistemas de custeio tradicionais, trata-se de uma abordagem que necessita de uma maior quantidade de dados para ser implementada (Balakrishnan *et al.*, 2012b) como consequência da complexidade intrínseca das atividades executadas por parte das entidades (Dalci *et al.*, 2010).

Concomitantemente, Kaplan e Anderson (2007a, 2007b) argumentam que o modelo ABC começou a exigir cada vez mais dos *softwares* informáticos das empresas, particularmente no processamento e armazenamento dos dados, fazendo com que a capacidade dos mesmos seja na maioria das vezes excedida. De facto, como resultado dos *softwares* tornarem-se cada vez mais lentos no cálculo dos custos dos produtos, originando atrasos na preparação dos relatórios mensais, a solução encontrada por parte das entidades consistia em conceber diferentes modelos independentes para os seus departamentos, instalações ou negócios, não fornecendo assim uma visão global da rentabilidade e dos custos (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Deste modo, grande parte das organizações optam por não implementar completamente o sistema ABC, após realizarem as análises às atividades organizacionais (Tse e Gong, 2009), compreenderem os seus valores e eliminarem as que não oferecem valor acrescentado (Gosselin, 1997), mas sim utilizar as informações obtidas para melhorar os sistemas já existentes (Baird *et al.*, 2004; Gosselin, 1997), sendo que a implementação do modelo exige que a entidade analise as relações entre as suas atividades e os *outputs* (Tse e Gong, 2009).

No sistema de custeio ABC, os questionários aos colaboradores são o mecanismo usado para obter os dados relativos ao tempo despendido por parte destes para executar as diversas atividades (Demeere *et al.*, 2009; Kaplan e Anderson, 2004), como tal, esta complexa tarefa, que é realizada mensalmente, terá de ser efetuada antes de se processar e calcular os custos dos produtos (Stout e Propri, 2011).

Deste modo, podemos constatar que se trata de um método de custeio oneroso e demorado para as entidades (Barrett, 2005; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Stout e Propri, 2011), principalmente para as organizações de elevada dimensão (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b). Contudo, segundo Kaplan e Anderson (2004, 2007a, 2007b), os inconvenientes existentes devido a este método de recolha de dados compreendem ainda, o facto dos inquéritos introduzirem erros no modelo visto que, os colaboradores receavam o modo de como os dados recolhidos iriam ser utilizados, não conseguiam indicar de modo exato a forma como os mesmos distribuían o seu tempo pelas diversas atividades executadas diariamente e raramente atribuían percentagens do seu tempo à inatividade. Consequentemente, constatou-se que o

modelo assumia erroneamente uma utilização total dos recursos e surgiram preocupações relativamente ao facto das distribuições de tempo subjetivas poderem distorcer os custos dos produtos e o apuramento da rentabilidade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b).

Outra das preocupações existentes segundo Stout e Propri (2011) prende-se com o facto desta abordagem não ser capaz de lidar com a granularidade de determinadas atividades. De facto, independentemente de ser possível ter em consideração uma elevada quantidade de atividades, é do conhecimento de todos que este sistema de custeio é incapaz de granular com precisão algumas das atividades executadas com o intuito de capturar a complexidade de determinadas operações (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b). Consequentemente, a única solução compreende um aumento do número de atividades e, por conseguinte, da complexidade do modelo, tornando assim o processo de alocação mais impreciso e subjetivo, devido à dificuldade que os colaboradores têm em responder corretamente aquando são questionados acerca da estimativa de tempo despendido na execução de um conjunto de atividades mais complexas (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Adicionalmente, e tendo em consideração tudo o que fora referido anteriormente, Adeoti e Valverde (2013) e Tanış e Özyapıcı (2012) referem ainda que, a atualização deste sistema de custeio não é uma tarefa trivial. Na realidade, conforme as condições de mercado se alterem e as entidades modifiquem as suas gamas de produtos, o *mix* de transações terá de ser alterado e o modelo terá de ser novamente estimado (Barros e Simões, 2014) uma vez que, a título de exemplo, a alteração de um *cost pool* implica que o modelo tenha de ser totalmente reconstruído (Balakrishnan *et al.*, 2012b).

Em suma, um conjunto de autores (Dalci *et al.*, 2010; Demeere *et al.*, 2009; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tse e Gong, 2009) reconheceram que o sistema de custeio ABC poderá não ser a solução mais apropriada para colmatar os inconvenientes dos sistemas de custeio tradicionais, e argumentam que o mesmo, é incapaz de captar a complexidade dos serviços ou das atividades como resultado do grau de subjetividade envolvido na estimativa da proporção de tempo despendido pelos colaboradores em cada atividade; a precisão dos dados é tendenciosa ou distorcida visto que, durante as entrevistas, os colaboradores tendem a ignorar o seu tempo ocioso ou não utilizado; o tempo, os recursos e o dinheiro despendidos para a coleta de dados são excessivos devido à necessidade de questionar novamente os colaboradores cada vez que uma atividade ou serviço é alterado, atualizado ou removido; as *cost driver rates* são imprecisas visto que, são calculadas pressupondo que todos os recursos são utilizados na totalidade, e não segundo a sua capacidade prática; a integração entre os sistemas ABC e os sistemas de informação das entidades é

limitada; a utilização de uma única *driver rate* em cada atividade dificulta o planeamento de atividades com múltiplos *drivers*; o armazenamento e processamento de dados é bastante elevado uma vez que, o mesmo não aumenta linearmente caso o modelo tenha de ser expandido para refletir uma maior granularidade e detalhe sobre as atividades.

## **2.3. O Sistema Time-Driven Activity-Based Costing**

### **2.3.1. Surgimento do Sistema TDABC**

O conceito inicial do sistema de custeio concebido por Robert Kaplan e Steven Anderson e denominado de Time-Driven Activity-Based Costing surgiu em 1997 (Kaplan e Anderson, 2007b), no entanto o mesmo apenas fora apresentado, pela primeira vez na literatura, em 2004, por meio de um artigo denominado de “Time-Driven Activity-Based Costing” (Kaplan e Anderson, 2004), tendo ganho uma maior relevância no ano 2007 aquando a divulgação de um artigo intitulado de “The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing” (Kaplan e Anderson, 2007a) e da publicação do livro “Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits” (Kaplan e Anderson, 2007b).

Por um lado, Steven Anderson começou a experimentar com mais precisão a utilização de estimativas de tempos médios e de equações de tempo na sua empresa Acorn Systems, sendo estas últimas concebidas através de informações obtidas do sistema ERP da própria entidade, por outro lado, Robert Kaplan começou a ponderar que os conceitos de capacidade e de tempo poderiam ser utilizados para melhorar os modelos ABC (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Em 2001, Kaplan ingressou na Acorn Systems, para colaborar com Anderson e melhorar a sua abordagem, sendo que numa das várias discussões surgiu a ideia de integrar as equações de tempo defendidas por Anderson com a visão de planeamento de capacidade de Kaplan (Kaplan e Anderson, 2007b).

Posteriormente, como resultado do modelo ABC não fornecer, a grande parte das entidades, um sistema de custeio não só eficaz e sustentável como também de fácil implementação e manutenção (Hoozée e Bruggeman, 2010; Tse e Gong, 2009), Kaplan e Anderson decidiram conceber uma nova abordagem capaz de transpor os problemas do modelo ABC (Dalci *et al.*, 2010; Hoozée e Bruggeman, 2010; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Mortaji *et al.*, 2013), mas sem abandonar integralmente o seu conceito visto que, o custeio baseado nas atividades revela uma enorme oportunidade para as entidades (Kaplan e Anderson, 2004).

De facto, o sistema de custeio ABC tem auxiliado muitas entidades a identificar custos e lucros importantes através da alteração dos preços dos clientes não lucrativos, da melhoria dos processos na área de produção, da conceção de produtos com um custo mais reduzido e da

variedade de produtos racionalizada (Kaplan e Anderson, 2004). Contudo, Kaplan e Anderson decidiram conceber esta nova abordagem de modo a, entre muitos outros fatores, eliminar os problemas na implementação e utilização deste tipo de sistemas em grandes entidades, através da alteração do método de recolha de dados sobre os tempos das atividades e da modificação do processo de cálculo dos custos das atividades (Szychta, 2010).

Segundo Kaplan e Anderson (2007a), este novo método de custeio surge com o intuito de resolver os problemas associados à determinação do custo de cada atividade nomeadamente, o facto de todos os gastos comuns das diversas atividades serem repartidos com base na percentagem de tempo que os colaboradores declaram nas entrevistas dedicar em cada atividade; os colaboradores tendem a alegar que ocupam 100% do seu tempo nas atividades, o que não corresponde à realidade devido às paragens diárias normalmente existentes; o custo associado à implementação do modelo, devido ao elevado montante de recursos financeiros necessários para recolher e tratar todas as informações obtidas nas entrevistas aos colaboradores; o custo relativo à manutenção do sistema, como consequência de ser necessário realizarem-se novas entrevistas aos colaboradores aquando a existência de introduções de alterações no processo de fabrico; o tempo requerido para recolher e processar a totalidade da informação gerada por meio das entrevistas aos colaboradores.

De modo a solucionar este conjunto de problemas, o TDABC considera que o custo das atividades não deverá de ser calculado recorrendo aos resultados das entrevistas, mas sim segundo um conjunto de procedimentos que originem, um menor custo de implementação, uma maior flexibilidade para eventuais alterações de modo a reduzir o custo de manutenção e uma diminuição do tempo necessário para a implementação do sistema (Kaplan e Anderson, 2007a).

### **2.3.2. Funcionamento do Sistema TDABC**

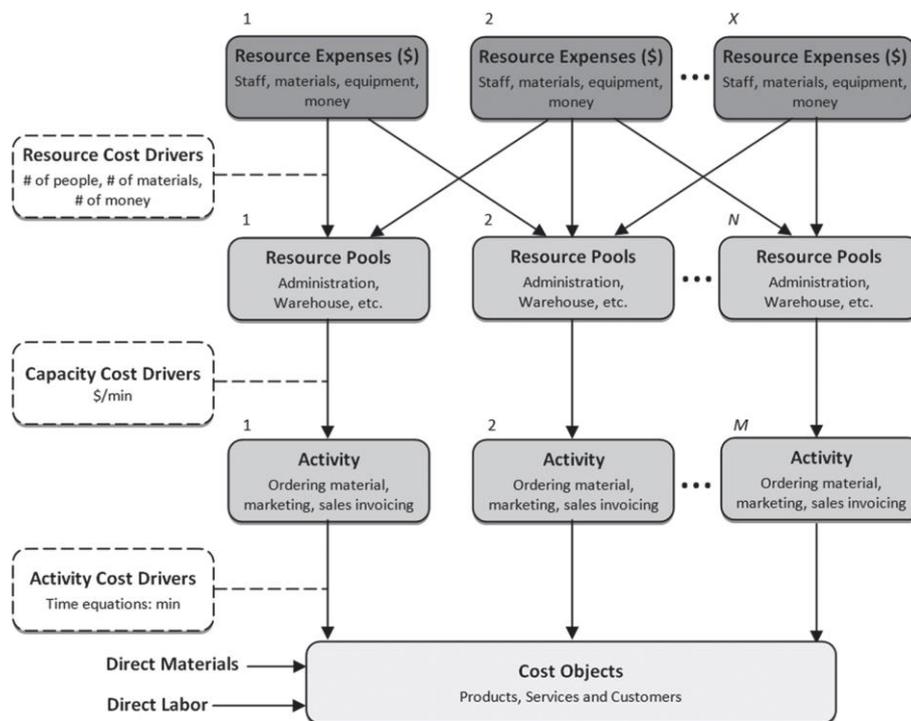
Os proponentes do sistema de custeio TDABC argumentam que o mesmo consiste numa opção elegante e prática, capaz de determinar não só o custo e a capacidade utilizada dos processos bem como a rentabilidade dos produtos e clientes, mas de uma forma mais simples, económica e poderosa face ao sistema ABC convencional (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b). Adicionalmente, Balakrishnan *et al.* (2012b) mencionam ainda que, o intuito principal desta nova abordagem é o de facilitar e simplificar a implementação deste sistema, assim como permitir uma maior flexibilidade no que respeita à modificação do modelo.

Segundo Kaplan e Anderson, este sistema permite simplificar o processo de custeio mediante a eliminação das demoradas e dispendiosas entrevistas aos colaboradores para que seja possível

proceder-se à alocação dos custos dos recursos às atividades, permitindo assim suprimir um dos maiores entraves à adoção do ABC (Dalci *et al.*, 2010; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

De facto, neste sistema de custeio, os gestores estimam diretamente a procura de recursos imposta por cada transação, produto ou cliente em vez de, primeiramente, imputarem os custos dos recursos às atividades e, posteriormente, alocarem aos clientes ou produtos (Kaplan e Anderson, 2004), isto é, esta nova abordagem permite imputar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custo por meio da utilização de uma estrutura elegante que necessita de apenas dois conjuntos de estimativas para cada conjunto de recursos (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b). O primeiro conjunto compreende o cálculo dos custos do fornecimento dos recursos e o segundo consiste em estimar o tempo exigido para executar uma unidade de transação de cada atividade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tanış e Özyapıcı, 2012). Posteriormente, para cada um dos objetos de custeio, são concebidas as intituladas equações de tempo (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

**Figura 2 – A Estrutura do Modelo Time-Driven Activity-Based Costing**



Fonte: Everaert *et al.* (2008); Siguenza-Guzman *et al.* (2013)

Em termos gerais, podemos constatar que, o sistema TDABC consiste em imputar os custos aos objetos de custeio tendo por base as unidades de tempo consumidas por parte das atividades (Dalci *et al.*, 2010), ou seja, o tempo é considerado como um *cost driver* primário (Todorovic, 2014) para alocar os custos dos recursos aos produtos, serviços ou clientes visto que, grande

parte dos recursos como o pessoal e equipamentos, possuem capacidades que podem ser prontamente mensurados em termos de tempo (Namazi, 2009; Szychta, 2010).

### 2.3.2.1. Parâmetros do Modelo

Segundo os proponentes desta nova abordagem, este modelo apenas requer que sejam determinados dois parâmetros para cada conjunto de recursos, sendo o primeiro o custo, por unidade de tempo, do fornecimento de recursos ou a *capacity cost rate*, e o segundo os tempos consumidos para realizar um determinado procedimento dessa mesma atividade (Basuki e Riediansyaf, 2014; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Giannetti *et al.*, 2011; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Öker e Adigüzel, 2010; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Tanış e Özyapıcı, 2012). Adicionalmente, os níveis de precisão não são vistos como um fator crítico uma vez que, o modelo requer rigor mas não a um elevado grau de precisão (Barros e Simões, 2014), podendo assim os valores dos parâmetros serem aproximados, com algum rigor, aos valores reais (Kaplan e Anderson, 2004; Reddy *et al.*, 2012; Todorovic, 2014).

No que concerne ao primeiro parâmetro, de acordo com Basuki e Riediansyaf (2014), Kaplan e Anderson (2007a, 2007b), Siguenza-Guzman *et al.* (2013), Szychta (2010) e Todorovic (2014), a sua fórmula de cálculo consiste no quociente entre o custo total da capacidade dos recursos fornecidos e a capacidade prática.

Conseqüentemente, por um lado, no numerador, estão incluídos os custos utilizados para executar as atividades (Reddy *et al.*, 2012; Todorovic, 2014), nomeadamente os salários dos colaboradores que realizam esta atividade, o custo do espaço utilizado, os custos dos equipamentos e tecnologias utilizadas, entre outros gastos incorridos (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b; Reddy *et al.*, 2012; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Stout e Propri, 2011). Por outro lado, no denominador, encontramos uma estimativa do tempo que, os colaboradores efetivamente despendem para executar as suas atividades com os recursos disponíveis num determinado centro de custos (Stout e Propri, 2011; Tanış e Özyapıcı, 2012) ou a quantidade de horas utilizadas em termos de máquinas e equipamentos (Kaplan e Anderson, 2007b), ou seja, considera-se a quantidade de tempo estritamente dedicada para executar uma atividade, e não a quantidade teórica de tempo disponível (Dalci *et al.*, 2010; Reddy *et al.*, 2012) uma vez que esta inclui o tempo ocioso (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Deste modo, Szychta (2010) evidencia que os gestores poderão estimar a capacidade prática dos seus recursos utilizando um método simplificado. Neste caso, os gestores estimam a quantidade da capacidade prática através da aplicação de uma determinada percentagem sobre a totalidade da capacidade teórica (Kaplan e Anderson, 2004; Szychta, 2010). No que concerne

à percentagem a atribuir quando se trata de pessoas, normalmente o valor considerado para a capacidade prática é de 80%, sendo os restantes 20% referentes às pausas, entradas e saídas, comunicações e formações (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Quando se tratam de máquinas, o valor estimado para a capacidade prática ascende a 85% e os restantes 15% correspondem aos tempos de paragem e manutenção (Kaplan e Anderson, 2004; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Todavia, segundo Szychta (2010), os gestores poderão optar por recorrer a um método analítico para determinar a capacidade prática dos seus recursos. Posto isto, os gestores necessitam de, efetuar uma análise da utilização da capacidade em períodos anteriores sendo que, neste caso, a escolha a ser tida em consideração terá de recair em momentos em que o volume de trabalho foi superior ao normal (Kaplan e Anderson, 2004; Mortaji *et al.*, 2013; Szychta, 2010).

No que respeita ao segundo parâmetro, o seu intuito é o de estimar o tempo que se demora a executar uma unidade de cada tipo de atividade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tanış e Özyapıcı, 2012), sendo estes períodos de tempo definidos através de observações diretas, questionários aos colaboradores ou análises de dados históricos da entidade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Reddy *et al.*, 2012; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010). Contudo, aquando a interrogação dos colaboradores, o intuito não é o de questionar a percentagem de tempo que uma dada atividade consome, mas sim o de interrogar quanto tempo demora a executar uma unidade de determinada atividade (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a), podendo as estimativas de tempos variarem de acordo com as especificações das atividades (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

#### 2.3.2.2. Equações de Tempo

A prática de mensurar o tempo necessário de mão-de-obra e/ou equipamentos nos processos de negócios, especialmente na produção, não é nova ou desconhecida visto que, há mais de um século, que o significado e propósito da determinação do tempo incluíam melhorias quantitativas de curto prazo de acordo com os objetivos da produção em massa e a compreensão dos efeitos da força de trabalho e do equipamento (Todorovic, 2014).

Adicionalmente, de acordo com Todorovic (2014), a prática de mensurar o tempo é certamente importante, contudo na perspetiva da aplicação do TDABC, por um lado, para efeitos de uma gestão de custos adequada, não é necessário construir um sistema absolutamente preciso, mas sim que reflita a situação real, por outro lado, a finalidade da aplicação desta abordagem consiste em detetar as possibilidades e incentivar as melhorias a longo prazo, em detrimento de metas e resultados de curto prazo.

O sistema de custeio concebido por Kaplan e Anderson não exige que as transações sejam simplificadas uma vez que, esta nova abordagem é capaz de acomodar a complexidade das transações diárias por intermédio das equações de tempo (Kaplan e Anderson, 2004). Segundo Kaplan e Anderson (2007a), recorrer a simples estimativas médias de tempos para refletir a existência de variações no processamento de transações específicas de uma atividade é visto como um mecanismo inadequado. De facto, o cálculo do tempo necessário para a realização de determinada atividade depende, não só do tempo normal ou usual para a sua realização, bem como do consumo adicional de tempo caso surjam circunstâncias novas ou diferentes que causem variações no modo de realização da atividade (Todorovic, 2014).

Como tal, as equações de tempo são utilizadas para determinar os custos das atividades; incorporar os fatores suscetíveis de alterar o tempo requerido; aumentar a flexibilidade do modelo permitindo simular alterações no tempo médio requerido para a execução de qualquer atividade (Kaplan e Anderson, 2007b); superar a complexidade de determinar o tempo usual e as variações na duração de alguma atividade causadas pela presença de inúmeros fatores (Todorovic, 2014); permitir que o modelo seja capaz de refletir o facto de as características das atividades fazerem variar os tempos despendidos (Kaplan e Anderson, 2004), podendo para o efeito e caso seja necessário, incluir múltiplos *drivers* de tempo (Dalci *et al.*, 2010).

O recurso às equações de tempo evidencia uma importante mudança face ao modelo antecessor (Balakrishnan *et al.*, 2012a) uma vez que, no modelo TDABC, as equações são capazes de refletir as diferentes variações, enquanto no modelo ABC, as mesmas têm de ser representadas através da adição de uma nova atividade (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Reddy *et al.*, 2012). Consequentemente, podemos constatar que, a dimensão do novo modelo TDABC aumenta linearmente com a complexidade, sendo que no caso do modelo ABC a mesma aumenta exponencialmente (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Reddy *et al.*, 2012; Todorovic, 2014). Adicionalmente, importa ainda referir que, a utilização das equações de tempo permite que seja desnecessário ter conhecimento *a priori* de quais os recursos é que são alocados a cada atividade, bem como qual a percentagem desta é que deverá de ser imputada a cada objeto de custeio (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Reddy *et al.*, 2012).

Em termos práticos, as equações de tempo consistem na soma algébrica dos tempos individualizados das atividades identificadas no interior da organização (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b), como tal, a estimação das mesmas resulta da descrição da atividade básica e de todas as variações que ocorrem em torno da mesma (Basuki e Riediansyaf, 2014; Szychta, 2010), sendo que para o efeito torna-se imprescindível identificar os *drivers* dessas variações bem como os tempos estimados para essas atividades básicas e para cada variação (Kaplan e

Anderson, 2007a). Seguidamente, encontra-se matematicamente expresso o modelo das equações de tempo (Everaert e Bruggeman, 2007; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_2 + \dots + \beta_p X_p \quad (1)$$

$t_{j,k}$  = *The time required to perform event k of activity j*

$\beta_0$  = *The basic time to perform the activity j*

$\beta_p$  = *The estimated time for the incremental activity j*

$X_p$  = *The quantity of incremental activity j*

$p$  = *The number of time drivers that determine the time needed to perform activity j*

Deste modo, podemos constatar que, os *time drivers* são variáveis que determinam o tempo necessário para executar uma atividade bem como assumem uma elevada importância no modelo TDABC (Everaert e Bruggeman, 2007; Todorovic, 2014). Segundo Everaert e Bruggeman (2007), estas variáveis poderão assumir a forma de variável contínua como a temperatura da água ou a distância em quilómetros, discreta como o número de encomendas ou *dummy* como o tipo de cliente ou o tipo de encomenda. Enquanto as duas primeiras variáveis são representativas das atividades *standard*, a última assume o valor de um ou zero consoante a atividade opcional seja ou não utilizada num determinado caso específico (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), garantindo assim que não é adicionado mais tempo ao processo, a menos que uma dada característica ocorra (Everaert e Bruggeman, 2007).

De acordo com Todorovic (2014), as equações de tempo permitem a inclusão e o envolvimento de operações de negócio complexas no cálculo dos custos, no entanto o requisito fundamental para o funcionamento bem-sucedido da contabilidade de custos, com base na aplicação da abordagem TDABC e nas equações de tempo, consiste na existência de um sistema de informações adequado. De facto, o desenvolvimento das tecnologias de informação, principalmente no âmbito da contabilidade de gestão, originou alterações não somente na base concetual e organizacional, mas principalmente no desenvolvimento e implementação de novas abordagens metodológicas para a realização de procedimentos contabilísticos, sendo um dos passos mais relevantes a utilização de sistemas ERP uma vez que, os mesmos apresentam um excelente desempenho em termos de disponibilidade e acessibilidade dos *inputs* necessários para a criação das equações de tempo e funcionamento do sistema de custeio (Todorovic, 2014).

Segundo Kaplan e Anderson (2007a), existem um conjunto de sugestões que permitem auxiliar a construção das equações de tempo, nomeadamente começar pelos processos que envolvem um maior consumo de recursos temporais e financeiros; definir com exatidão toda a

extensão do processo; determinar para cada atividade os *drivers* que influenciam significativamente o consumo de recursos; recorrer a *drivers* cuja a informação já esteja internamente disponível; iniciar com apenas um *driver* e ir aumentando caso seja necessário ampliar a precisão do modelo; envolver os colaboradores na construção e validação do modelo.

Além da equipa responsável pela elaboração do modelo, torna-se necessário salientar o papel de todos os colaboradores diretamente envolvidos na realização das atividades e processos de negócios visto que, sendo os mesmos a fonte de informações mais importante relativamente ao âmbito e complexidade das atividades e dos tempos necessários para a realização das mesmas, podemos constatar que, a construção das equações de tempo requer, por um lado, entrevistas aos colaboradores onde os mesmos são inquiridos relativamente ao consumo de tempo e não à percentagem de alocação de tempo às atividades como é efetuado no sistema ABC e, por outro lado, os dados sobre o tempo despendido podem, em alguns casos, ser estimados ou identificados por observação direta ou por recurso ao sistema de informações da empresa (Todorovic, 2014).

Em suma, Kaplan e Anderson (2004, 2007a, 2007b) e Reddy *et al.* (2012) argumentam que as equações de tempo possibilitam a simplificação do processo de estimação e permitem que o sistema de custeio se torne mais preciso como resultado da captação de uma atividade e de qualquer variação por meio de uma equação matemática, enquanto Todorovic (2014) evidencia que a aplicação das equações de tempo, não só origina um aumento da precisão do cálculo dos custos e dos custos dos produtos, como também reduz a complexidade da preparação organizacional e metodológica para a implementação e funcionamento da abordagem, possibilitando a realização dos cálculos dos custos de forma mais eficiente e eficaz.

### 2.3.2.3. Múltiplos *Time Drivers*

A maior vantagem do sistema de custeio TDABC consiste na possibilidade de ter em consideração múltiplos *drivers* para definir o custo de uma atividade (Everaert e Bruggeman, 2007), como tal, se alguma possuir mais do que um *driver*, é possível incluir múltiplos *time drivers* na equação de tempo (Dalci *et al.*, 2010) de modo a que seja possível definir o custo e tempo necessário para executar a atividade (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

A aplicação de múltiplos *time drivers* nas equações de tempo permite que as empresas simplifiquem a sua própria complexidade e aumentem a precisão do cálculo dos custos sem ser necessário aumentar a complexidade dos modelos de cálculo de custos visto que, em vez de serem definidas novas atividades, são introduzidas novas equações de tempo, ou as existentes são modificadas, e assim todo o processo é simplificado (Todorovic, 2014). Adicionalmente,

Kaplan e Anderson (2007a) mencionam que, devido aos múltiplos *time drivers*, o modelo TDABC é baseado num menor número de equações de tempo do que o número de atividades que seriam necessárias no modelo ABC, ao mesmo tempo que permite uma muito maior variedade e complexidade de operações comerciais.

Consequentemente, sendo o número de *time drivers* ilimitado e a única restrição o facto dos recursos que executam as tarefas pertencerem ao mesmo *resource pool* (Everaert e Bruggeman, 2007), podemos constatar que, as equações de tempo permitem identificar e relatar de forma simples as transações complexas e diferenciadas (Everaert *et al.*, 2007).

Adicionalmente, Varila *et al.* (2007) argumentam que, apesar da utilização de múltiplas variáveis possibilitar a recolha de mais informações, a simplificação do processo, a conceção de um sistema de custeio mais preciso e a compreensão muito mais aprofundada do comportamento do custo de uma atividade ou processo, os mesmos autores defendem que a utilização de múltiplas variáveis irá inevitavelmente enfraquecer a rastreabilidade dos custos.

Por fim, outra das características das equações de tempo está relacionada com o facto destas poderem ter em consideração as interações entre *drivers* (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), como por exemplo, quando uma atividade depende da ocorrência de outras atividades e o tempo da atividade também é influenciado pela interação entre dois *time drivers* (Hoozée *et al.*, 2009), podendo a mesma representada pela seguinte equação (Everaert e Bruggeman, 2007; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 \quad (2)$$

#### 2.3.2.4. Custo das Atividades e dos Objetos de Custeio

Os autores Everaert e Bruggeman (2007) e Siguenza-Guzman *et al.* (2013) mencionam que, após a estimativa do tempo de cada atividade e o cálculo do custo unitário de cada conjunto de recursos, proceder-se-á à contabilização do custo da atividade cuja representação matemática poderá ser efetuada através da seguinte equação.

$$a_j = t_{j,k} * c_i \quad (3)$$

$a_j$  = Cost of an individual event  $k$  of activity  $j$  performed by resource pool  $i$

$t_{j,k}$  = The time consumed by event  $k$  of activity  $j$

$c_i$  = The cost per time unit of resource pool  $i$

Por fim, segundo Everaert e Bruggeman (2007) e Siguenza-Guzman *et al.* (2013), o custo total do objeto de custeio, tais como, processos, clientes, encomendas, produtos e serviços, é

calculado através da soma de todos os custos das atividades e poderá ser matematicamente expresso da seguinte forma:

$$CO_x = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^l t_{j,k} * c_i \quad (4)$$

$CO_x$  = Total cost of a cost object  $x$                        $m$  = The number of activities

$t_{j,k}$  = The time consumed by event  $k$  of activity  $j$      $l$  = The number of times that activity  $j$  is

$c_i$  = The cost per time unit of resource pool  $i$  performed

$n$  = The number of resource pools

### 2.3.2.5. Atualização do Modelo

Os sistemas de custeio TDABC, não só são mais fáceis de manter e modificar como resultado da ausência de grandes diretórios de atividades (Reddy *et al.*, 2012; Stout e Propri, 2011), como também são facilmente atualizáveis de modo a que possam refletir as mudanças nas condições operacionais (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b). De facto, esta elevada flexibilidade resulta da utilização de equações de tempo que desvinculam as diferentes etapas de estimação do sistema e apreciam quantidades separadamente de preços (Balakrishnan *et al.*, 2012b). Adicionalmente, Kaplan e Anderson (2004, 2007a, 2007b) evidenciam que os gestores poderão acrescentar novas atividades sem ser necessário recorrer a novas entrevistas aos colaboradores, sendo apenas indispensável estimar o tempo requerido pela nova atividade.

No que concerne à atualização das *cost driver rates*, os gestores poderão efetuá-la com relativa facilidade, sendo a origem deste fenómeno a ocorrência individual ou cumulativa de dois fatores (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b). O primeiro resulta das alterações nos preços dos recursos fornecidos que afetam o custo por unidade de tempo da capacidade fornecida, nomeadamente o aumento da remuneração dos colaboradores ou a substituição de máquinas no processo (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b). O segundo está relacionado com mudanças na eficiência da atividade, tais como, programas de qualidade, esforços de melhoria contínua ou introdução de novas tecnologias que podem permitir que a mesma seja efetuada em menos tempo ou com menos recursos (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b).

Por último, e como consequência das atualizações dos sistemas de custeio TDABC serem efetuadas por parte dos próprios sistemas ERP das entidades, Kaplan e Anderson (2004, 2007a, 2007b) e Stout e Propri (2011) referem que, o modelo deverá de ser atualizado com base nos eventos, e não por períodos de calendário definidos, de modo a que seja possível obter um reflexo mais preciso relativamente às condições atuais, ou seja, os analistas deverão de efetuar

atualizações, tanto nas *resource cost rates* quando se deparam com uma mudança significativa nos custos ou na capacidade prática dos recursos fornecidos ou nos recursos necessários para executar a atividade, como na estimativa do tempo unitário quando ocorre uma mudança significativa e permanente na eficiência da execução de uma atividade.

### 2.3.3. Avaliação e Análise dos Custos

O sistema de custeio TDABC permite que os gestores possam avaliar os seus custos, numa base contínua, de forma a revelar tanto os custos como os tempos utilizados com as atividades (Kaplan e Anderson, 2004).

Adicionalmente, a avaliação destaca ainda as diferenças quantitativas e monetárias entre a capacidade fornecida e a capacidade utilizada; permite que os gestores revejam o custo da capacidade não utilizada e contemplem ações para determinar como e se reduzem os custos dos recursos fornecidos não utilizados em períodos subsequentes; providencia informações que poderão salvar as empresas que estão a considerar expandir desnecessariamente os seus investimentos em capacidade (Kaplan e Anderson, 2004).

Segundo Tse e Gong (2009), não só a análise dos fluxos de custos dos *resource pools* para os *cost pools* é vista como sendo uma tarefa importante no desenvolvimento e manutenção dos sistemas de gestão de custos, como também o modelo TDABC simplifica a análise dos custos dos recursos uma vez que, a mesma é efetuada em termos individuais e não em termos coletivos.

Como resultado da possibilidade do pressuposto da existência de diferenças entre os recursos disponíveis e os recursos consumidos, dando assim origem à existência de recursos ociosos, a necessidade de analisar os custos dos recursos ao nível coletivo é eliminada (Tse e Gong, 2009). Deste modo, as quantidades dos recursos consumidos por parte dos *cost pools* são determinadas individualmente na análise dos custos dos recursos, sendo o intuito desta análise a determinação das *quantity-based resource cost allocation rates* tendo como base múltiplas conexões entre os *resource pools* e os *cost pools* (Tse e Gong, 2009).

Por um lado, através da análise individual dos custos dos recursos, os *cost pools* podem ser adicionados ou removidos do modelo sem que seja necessária qualquer alteração noutros *cost pools*, o que conseqüentemente origina uma elevada simplificação da modificação do modelo visto que, a alteração de uma determinada taxa de alocação dos custos dos recursos não tem qualquer impacto noutra taxa de alocação dos custos dos recursos (Tse e Gong, 2009).

Por outro lado, a ocultação das quantidades de recursos ociosos, que ocasiona a manipulação das taxas de alocação dos custos dos recursos, é impedida na análise individual dos custos dos recursos uma vez que, não só a quantidade de recursos ociosos num *resource pool* é

determinada pelos efeitos coletivos de todas as taxas de alocação dos custos dos recursos relacionadas com o *resource pool*, como também os efeitos das taxas de alocação dos custos dos recursos para alocar os recursos a um *resource pool* são mantidos após o processo de alocação de custos ser executado e desconhecidos quando as análises individuais de custos dos recursos são executadas (Tse e Gong, 2009).

#### **2.3.4. Mensuração e Gestão da Capacidade Não Utilizada**

Os autores do modelo TDABC asseguram que o mesmo consiste não só num sistema de custeio eficiente para as empresas como também de fácil implementação (Pernot *et al.*, 2007). Contudo, esta nova abordagem apresenta um inconveniente significativo relativamente à interpretação do conceito de capacidade não utilizada, como resultado da incerteza em torno dessa capacidade, tendo esta origem nas operações das organizações e sendo mais problemática nas organizações de serviços que operam ao longo de todo o ano sem qualquer interrupção (Taniş e Özyapıcı, 2012).

A eliminação da capacidade não utilizada de uma empresa é vista como a melhor forma de minimizar as suas limitações e aumentar a sua eficiência, contudo a mesma nunca poderá ser completamente eliminada devido às características especiais das empresas supramencionadas visto que, como os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente, a utilização da capacidade desta tipologia de empresas depende diretamente da procura dos seus clientes (Taniş e Özyapıcı, 2012). Adicionalmente, considerando que as procuras não podem ser inventariadas (Balanchandran, *et al.*, 2007), constata-se que a eliminação da capacidade não utilizada torna-se numa tarefa difícil para estas empresas (Taniş e Özyapıcı, 2012).

Segundo Tse e Gong (2009), a capacidade não utilizada pode ser definida como a diferença entre os recursos disponíveis e os recursos consumidos, enquanto White (2009) menciona que esta poderá ser vista como a quantidade de capacidade que não é utilizada na atividade principal da entidade. Importa ainda salientar que, Cooper e Kaplan (1992) afirmam que a capacidade não utilizada poderá ser encontrada subtraindo a capacidade utilizada da capacidade fornecida.

No que respeita ao cálculo da capacidade não utilizada, a utilização da capacidade prática é mais apropriada face à capacidade teórica, todavia o conceito da mesma não é suficientemente abrangente para ser utilizado para minimizar ou eliminar a complexidade da capacidade não utilizada uma vez que, a mesma não tem capacidade para indicar quantos colaboradores deverão de ser demitidos ou dirigidos para outras áreas produtivas (Taniş e Özyapıcı, 2012).

Adicionalmente, além de divulgar outras limitações de eficiência e eficácia, os sistemas de custeio podem ainda ser utilizados para expor, não só a utilização da capacidade que

providencia a base para as atividades de planeamento e controlo (Bamford e Chatziaslan, 2009), como também para demonstrar a capacidade não utilizada de uma empresa, sendo o TDABC o que fornece informações mais valiosas (Taniş e Özyapıcı, 2012). Todavia, a totalidade dos dados obtidos através desta abordagem devem ser analisados de forma mais detalhada visto que, caso certas políticas da empresa passem despercebidas pelos implementadores do sistema, dificilmente os gestores poderão interpretar completamente a capacidade não utilizada, enquanto caso exista uma análise detalhada, esta fornece informações claras quanto à necessidade de reduzir ou direcionar a mão-de-obra para outras áreas (Taniş e Özyapıcı, 2012).

Deste modo, com o intuito de eliminar a complexidade e para simplificar a determinação da capacidade não utilizada, Taniş e Özyapıcı (2012) defendem a necessidade de ter em consideração dois novos conceitos: *Real Unused Capacity* ( $R_{uc}$ ) e *Compulsory Unused Capacity* ( $C_{uc}$ ). Contudo, primeiramente torna-se necessário evidenciar um conjunto de conceitos que são utilizados, nomeadamente a capacidade prática ( $P_c$ ) que representa a duração real do trabalho e que pode ser calculada subtraindo-se o tempo para pausas programadas, formações, reuniões, manutenção e outras fontes de tempo de inatividade da capacidade teórica (Kaplan e Anderson, 2007a); o *time spent on a task* ( $T_s$ ) que corresponde ao tempo gasto pelos colaboradores numa tarefa específica; o *time required for a task* ( $T_r$ ) que corresponde à duração do turno conforme definido pela política de negócios da entidade (Taniş e Özyapıcı, 2012).

A *Real Unused Capacity* ( $R_{uc}$ ) corresponde à capacidade não utilizada atual da entidade e revela o número de funcionários que devem de ser demitidos do departamento em questão ou alocados a outros caso detenham as qualificações necessárias. A *Compulsory Unused Capacity* ( $C_{uc}$ ) representa a capacidade não utilizada que é necessária para dar continuidade à empresa e fornece informações relativamente ao número de funcionários que devem de ser direcionados para outras áreas produtivas quando a procura é inferior à capacidade (Taniş e Özyapıcı, 2012).

No que concerne ao cálculo destes novos conceitos, quando o *time spent on a task* ( $T_s$ ) é inferior ao *time required for a task* ( $T_r$ ), a *Real Unused Capacity* ( $R_{uc}$ ) é obtida através do produto entre a capacidade prática de um colaborador ( $P_c$ ) e o número inteiro ( $X$ ) resultante do quociente da diferença entre a capacidade prática total dos colaboradores ( $P_{ct}$ ) e o *time required for a task* ( $T_r$ ) com a capacidade prática de um colaborador ( $P_c$ ), e a *Compulsory Unused Capacity* ( $C_{uc}$ ) resulta do somatório entre o produto da capacidade prática de um colaborador ( $P_c$ ) e o número decimal ( $abc$ ) obtido pelos cálculos referidos anteriormente com a diferença entre o *time required for a task* ( $T_r$ ) e o *time spent on a task* ( $T_s$ ) (Taniş e Özyapıcı, 2012).

$$R_{uc} = X * P_c \quad (5)$$

$$C_{uc} = (T_r - T_s) + abc * P_c \quad (6)$$

$$\frac{P_{ct} - T_r}{P_c} = X, abc \quad (7)$$

Num contexto onde o *time spent on a task* ( $T_s$ ) é superior ou igual ao *time required for a task* ( $T_r$ ), a *Real Unused Capacity* ( $R_{uc}$ ) é obtida pela mesma fórmula, sendo que a única alteração é a substituição do *time required for a task* ( $T_r$ ) pelo *time spent on a task* ( $T_s$ ), e na *Compulsory Unused Capacity* ( $C_{uc}$ ), não é necessário adicionar o valor da diferença entre o *time required for a task* ( $T_r$ ) e o *time spent on a task* ( $T_s$ ) ao produto entre a capacidade prática de um colaborador ( $P_c$ ) e o número decimal ( $abc$ ) (Taniş e Özyapıcı, 2012).

$$R_{uc} = X * P_c \quad (8)$$

$$C_{uc} = abc * P_c \quad (9)$$

$$\frac{P_{ct} - T_s}{P_c} = X, abc \quad (10)$$

Por fim, Taniş e Özyapıcı (2012) constatam que, a capacidade não utilizada total, que inclui ambos os conceitos supramencionados, pode ser obtida através da diferença entre a capacidade prática total ( $P_{ct}$ ) e o *time spent on a task* ( $T_s$ ):

$$R_{uc} + C_{uc} = P_{ct} - T_s \quad (11)$$

Quando o  $T_s < T_r$ ,

$$R_{uc} + C_{uc} = X * P_c + (T_r - T_s) + abc * P_c$$

$$R_{uc} + C_{uc} = (T_r - T_s) + P_c * (X + abc)$$

$$R_{uc} + C_{uc} = (T_r - T_s) + P_c * \left(\frac{P_{ct} - T_r}{P_c}\right) \quad (12)$$

$$R_{uc} + C_{uc} = (T_r - T_s) + (P_{ct} - T_r)$$

$$R_{uc} + C_{uc} = P_{ct} - T_s$$

$$Total\ Unused\ Capacity = P_{ct} - T_s$$

Quando o  $T_s \geq T_r$ ,

$$R_{uc} + C_{uc} = X * P_c + abc * P_c$$

$$R_{uc} + C_{uc} = P_c * (X + abc)$$

$$R_{uc} + C_{uc} = P_c * \left(\frac{P_{ct} - T_s}{P_c}\right) \quad (13)$$

$$R_{uc} + C_{uc} = P_{ct} - T_s$$

$$Total\ Unused\ Capacity = P_{ct} - T_s$$

Em suma, podemos constatar que, a minimização ou eliminação da capacidade não utilizada é vista como um dos principais métodos que as entidades podem recorrer para melhorar a sua produtividade, contudo esta solução é difícil de colocar em prática, especialmente nas empresas de serviços, devido à estrutura incerta da capacidade não utilizada e às características intangíveis dos serviços, o que originou a necessidade da introdução dos conceitos de *Real Unused Capacity* e *Compulsory Unused Capacity* (Taniş e Özyapıcı, 2012). Segundo os proponentes destes dois novos conceitos, o primeiro demonstra a capacidade que deve de ser eliminada por meio da demissão ou recolocação de colaboradores noutros departamentos, enquanto o segundo evidencia os custos incorridos devido à política de serviços das entidades (Taniş e Özyapıcı, 2012).

### 2.3.5. Vantagens e Oportunidades do Sistema TDABC

O sistema de custeio TDABC tem sido promovido como um sistema de *performance* de informação excepcional que providencia, uma visão completa dos desempenhos históricos e futuros, uma tomada de decisão de curto e longo prazo eficiente e eficaz, bem como uma avaliação da eficácia dos recursos, atividades e gestão dos processos de negócios da entidade (Everaert e Bruggeman, 2007; Everaert *et al.*, 2012; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Primeiramente, tal como fora referido anteriormente, importa salientar que esta nova abordagem foi concebida com o intuito de superar os problemas identificados no sistema de custeio ABC (Giannetti *et al.*, 2011; Reddy *et al.*, 2012).

A abordagem TDABC possui um custo de implementação muito mais reduzido, como resultado dos seus processos serem bastante mais simples, o que conseqüentemente facilita a sua implementação (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a; Reddy *et al.*, 2012; Tse e Gong, 2009). Dado que o TDABC não exige que sejam efetuados questionários/inquéritos aos colaboradores de forma constante, o processo de custeio torna-se simples, preciso e económico (Namazi, 2009; Reddy *et al.*, 2012).

O aumento da precisão deste sistema de custeio, face ao seu antecessor, advém de dois fatores, sendo o primeiro relacionado com o facto da primeira etapa de alocação do processo ABC não ser efetuada, o que faz com que o modelo consiga ser menos propenso a erros (Reddy *et al.*, 2012) como resultado de não recorrer a várias estimativas intermédias (Balakrishnan *et al.*, 2012b), e o segundo com o facto deste sistema não recorrer à abordagem utilizada no ABC (Schuhmacher e Burkert, 2013), no que respeita à extração dos dados obtidos nas entrevistas uma vez que, geralmente os colaboradores enunciam que despendem a totalidade do seu tempo na execução de diferentes atividades, o que não é congruente com a realidade (Balakrishnan *et al.*, 2012b; Reddy *et al.*, 2012).

Segundo Kaplan e Anderson (2007a), o recurso às equações de tempo proporciona que os modelos sejam menores e mais flexíveis, dado que a complexidade dos processos apenas aumenta linearmente as equações aquando a introdução de novos termos. Deste modo, torna-se possível, captar a complexidade dos negócios de forma mais simples face ao modelo antecessor (Kaplan e Anderson, 2004), aumentar o detalhe por via da desagregação refletida nas equações de tempo (Balakrishnan *et al.*, 2012b) e determinar quantos minutos os colaboradores despendem para executar as atividades num determinado período de tempo (Dalci *et al.*, 2010). Adicionalmente, Kaplan e Anderson (2004) e Namazi (2009) alegam que, a simplicidade da capacidade de identificação e reporte acerca da complexidade dos processos, fornece às organizações uma poderosa ferramenta de negociação no relacionamento com os clientes.

No seguimento do que fora referido anteriormente, Kaplan e Anderson (2007a) e Reddy *et al.* (2012) realçam que, ao introduzirem-se mais termos nas equações, o próprio sistema torna-se mais preciso e rigoroso uma vez que, mais *cost drivers* são tidos em consideração, ao contrário dos habituais mecanismos de determinação de custo médio para uma atividade. Contudo, o aumento da precisão e flexibilidade do cálculo dos custos de determinados produtos não implica um aumento da complexidade dos cálculos visto que, existe a possibilidade de serem concebidas equações de tempo com múltiplos *time drivers* (Todorovic, 2014). Complementarmente, existindo a possibilidade de obtenção de dados provenientes diretamente dos sistemas ERP é expetável, não só que o modelo se torne mais rigoroso (Kaplan e Anderson, 2007a), bem como haja uma redução do tempo de processamento necessário para obter informações de custeio (Stout e Propri, 2011).

O recurso às equações de tempo permite uma maior facilidade de construção, implementação e manutenção do modelo dado que, não só o número de pessoas a entrevistar é mais reduzido e os tempos consumidos para executar cada atividade podem ser obtidos por observação direta, como também o modelo não requer uma atualização mensal para poder estar funcional, o que simplifica bastante a sua manutenção (Kaplan e Anderson, 2007a). Consequentemente, em virtude de toda esta simplicidade, o número de pessoas necessárias para manter o sistema é mais reduzido, o que permite que estas possam utilizar o seu tempo para aumentar a rentabilidade da entidade por meio das informações obtidas (Kaplan e Anderson, 2004).

Contudo, de acordo com Kaplan e Anderson (2007a), uma das maiores vantagens implícitas consiste na utilização das equações de tempo para antecipar a capacidade dos recursos necessários para realizar as vendas e os planos de produção, de modo a que as entidades consigam prever a escassez ou excesso de capacidade em períodos futuros e tomar medidas precaucionais por forma a que a procura futura possa ser satisfeita com um mínimo de constrangimentos e com poucos excessos.

Relativamente à questão da utilização da capacidade, os proponentes desta nova abordagem mencionam que, apesar das alocações de tempo utilizadas no sistema de custeio ABC pudessem ser uma forma de representação adequada relativamente ao modo de como os colaboradores repartiam o seu tempo, na realidade, a capacidade prática dos mesmos era totalmente ignorada (Kaplan e Anderson, 2004), o que consequentemente traduzia numa suposição de que a totalidade dos recursos comprometidos com as operações da entidade eram totalmente utilizados (Reddy *et al.*, 2012; Tse e Gong, 2009), imputando assim injustificadamente os custos da capacidade não utilizada aos objetos de custeio (Todorovic, 2014). Posto isto, de

modo a que a informação obtida não seja imprecisa, na abordagem TDABC, é utilizada a medida da capacidade prática para mensurar o custo unitário do processo (Reddy *et al.*, 2012).

O TDABC representa uma nova geração de sistemas de contabilidade de custos que, com base no pressuposto que nem todos os recursos fornecidos são realmente utilizados, procura identificar e determinar o volume dos custos dos recursos não utilizados (Todorovic, 2014), bem como fazer a distinção entre os custos dos recursos utilizados e não utilizados com o intuito de alocar corretamente os custos aos objetos de custeio, ou seja, alocar os custos dos recursos aos objetos de custeio somente quando os recursos são consumidos (Szychta, 2010). Adicionalmente, Tse e Gong (2009) referem que, esta nova abordagem caracteriza-se pelo tratamento específico dos custos de produção, onde apenas os custos efetivamente utilizados nas atividades de produção são considerados como custos de produção, o que faz com que todos os custos da capacidade não utilizada sejam considerados como custos do período.

Complementarmente, importa ainda referir que, este sistema de custeio permite efetuar uma melhor representação da capacidade não utilizada uma vez que, não existe nenhuma dependência das entrevistas aos colaboradores que tendem a sobrestimar o custo das atividades (Stout e Propri, 2011). De facto, Giannetti *et al.* (2011) evidenciam a simplicidade de obter informações sobre a capacidade, sendo apenas necessário efetuar a subtração ao tempo da capacidade disponível a quantidade de tempo utilizado, proveniente da adição dos tempos estimados por atividade, ou recorrer aos dados sobre os custos em substituição dos tempos. Consequentemente, ao obter informações relativas à capacidade não utilizada, torna-se possível determinar se os níveis de eficiência da entidade são adequados, ou se é necessário recorrer a um plano de melhorias (Giannetti *et al.*, 2011; Tanış e Özyapıcı, 2012).

No que respeita à atualização do sistema, enquanto no modelo ABC é necessário, no final de cada período contabilístico, realizarem-se entrevistas com os colaboradores de modo a reavaliar o tempo necessário para a realização das atividades devido à introdução de novos produtos, processos e clientes, no modelo TDABC, as equações de tempo estão em constante alteração, dado o aumento do número e complexidade das atividades devido à introdução de novos produtos, processos, clientes ou canais de distribuição, proporcionando assim uma atualização do sistema mais eficiente (Todorovic, 2014).

### **2.3.6. Críticas e Inconvenientes do Sistema TDABC**

A abordagem TDABC é apresentada pelos seus proponentes como um novo método capaz de responder às críticas dirigidas ao seu antecessor, principalmente no que respeita ao seu custo e complexidade de implementação e manutenção (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Contudo,

apesar deste novo sistema de custeio oferecer uma solução parcial para essas questões, o mesmo ainda detém algumas fraquezas (cf. Namazi, 2016; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Segundo Namazi (2009), os principais inconvenientes inerentes à implementação desta nova abordagem estão relacionados, com os cálculos de custo de capacidade e com a estimativa da capacidade necessária para a realização de cada atividade. O sistema TDABC ignora a definição de atividade, por forma a evitar os problemas existentes no sistema ABC, uma vez que se concentra nas operações de cada departamento e no tempo necessário para a execução de cada atividade (Namazi, 2009). Consequentemente, não só essa ausência de identificação das atividades desvia significativamente o TDABC dos fundamentos principais do ABC (Namazi, 2009), como também implica um retorno aos sistemas de custeio tradicionais baseados no volume, criticados por parte de Cooper (1989) e Cooper e Kaplan (1988).

Outro dos inconvenientes significativos evidenciados por parte de Tanış e Özyapıcı (2012) prende-se com a interpretação da capacidade não utilizada como resultado da incerteza existente em torno dessa capacidade. A capacidade não utilizada é claramente um conceito complexo, no entanto a incerteza sobre a mesma tem origem nas operações das organizações, nomeadamente as que oferecem um serviço 24 horas por dia e 365 dias por ano (Tanış e Özyapıcı, 2012).

Adicionalmente, embora o TDABC aparente, uma elevada simplicidade, uma determinação precisa dos custos da capacidade prática e da taxa de capacidade, bem como envolva uma taxa de custo da capacidade uniforme para todas as atividades do departamento, têm emergido novos obstáculos (Namazi, 2009).

Barrett (2005) afirma que, embora os proponentes do TDABC argumentem que o mesmo se trata de uma abordagem mais precisa, até ao momento, não há evidências empíricas para apoiar tal descoberta, e além disso, a afirmação de que, regra geral, a capacidade prática pode corresponder a 80% ou 85% da capacidade teórica aparenta alguma imprecisão.

Namazi (2009) defende que, como consequência das grandes entidades, ou entidades com operações mais complexas, deterem uma elevada diversidade de departamentos, a estimativa do tempo necessário para a realização de cada tarefa pode tornar-se mais complexa face a uma entidade de menor dimensão, variedade de departamentos e diversidade de atividades, onde o processo de recolha de informações é mais acessível.

Sherratt (2005) alega que o TDABC está limitado a rotinas e atividades predeterminadas. Wegmann e Nozile (2009) afirmam que este sistema de custeio apenas é útil para processos *standard*. Ratnatunga e Waldmann (2010) consideram a sua utilização inapropriada para determinar o custo de pesquisa indireto para departamentos que detêm atividades de ensino e de pesquisa. Cardinaels e Labro (2008) referem que para tarefas incoerentes, isto é, que não

têm uma sequência estruturada e sistemática, poderão ocorrer alguns erros o que consequentemente origina menor precisão na percepção do tempo face a eventos coerentes.

Barrett (2005) aponta que o TDABC apenas é simples de implementar num departamento que executa uma única atividade visto que, nesse cenário, os custos totais dos recursos diretos e indiretos podem ser divididos pelos recursos disponíveis de modo a ser obtido o custo por unidade de recurso, contudo como a maioria dos departamentos executa mais do que duas atividades, sendo que estas consomem recursos diretos e indiretos em diferentes proporções, torna-se necessário efetuarem-se alguns questionários.

No que concerne ao processo de conceção das equações de tempo, podem surgir dois tipos de erros, identificação e estimativa (Todorovic, 2014), como tal, numerosos estudos empíricos abordaram a análise e as maneiras de eliminar esses erros potenciais (cf. Cardinaels e Labro, 2008; Fortin e Rousseau, 1998; Hoozée *et al.*, 2012; Labro e Vanhoucke, 2007), sendo que os resultados sugerem, a aplicação de ferramentas e técnicas práticas, bem como de procedimentos gerais para a conceção de equações de tempo de modo a eliminar ou minimizar os erros.

Os erros de identificação poderão ser causados, pelo elevado nível de detalhe nos dados para a conceção das equações de tempo, bem como pela possível omissão de certos *time drivers* (Todorovic, 2014), sendo a consequência deste último fator a determinação insuficiente do tempo requerido para a execução de determinadas atividades do negócio (Hoozée *et al.*, 2012).

Os erros de estimativa são numerosos e ocorrem por várias razões, sendo que dever-se-á ter em consideração que, os *inputs* para a formação das equações de tempo são dados existentes ou obtidos junto do pessoal diretamente envolvido com as operações, da administração da empresa e/ou do sistema de informações existente (Todorovic, 2014).

A primeira causa do erro de estimativa está associada a estimativas de tempo incorretas, de forma accidental ou deliberada, por parte dos colaboradores, relativamente aos parâmetros das equações de tempo (Todorovic, 2014) visto que, apesar dos dados de consumo de tempo poderem ser diretamente estimados ou observados (Kaplan e Anderson, 2007b), por vezes são ainda necessárias realizar um conjunto de entrevistas com os funcionários (Gervais *et al.*, 2010; Kaplan e Anderson, 2007b), podendo estas afetar de forma adversa o trabalho realizado pelas pessoas encarregues de implementar esta abordagem (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), tal como tem sido evidenciado por parte de alguns estudos empíricos (cf. Adkins, 2008; Cardinaels e Labro, 2008; Gervais *et al.*, 2010; Hoozée e Bruggeman, 2010; Reddy *et al.*, 2012).

Adicionalmente, alguns estudos apontam que, na maioria das vezes, para intervalos de tempo mais reduzidos o tempo é sobrestimado e para intervalos de tempo mais extensos o tempo é subestimado (Fortin e Rousseau, 1998). Algumas das causas mais frequentes para a existência

de erros de estimativas de tempos são, a imprecisão ou inexatidão dos *inputs*, o que resulta em equações de tempo inadequadamente formuladas (Labro e Vanhoucke, 2007), bem como a existência de dados incorretos ou não confiáveis contidos nos sistemas de informação da empresa, a partir dos quais os dados são retirados para efeito da conceção das equações de tempo e cálculo dos custos (Todorovic, 2014).

O último grupo de causas de erros nas estimativas de tempo está associado aos aspetos organizacionais e metodológicos da implementação do TDABC, sendo geralmente uma consequência do nível inadequado da agregação das atividades definidas no sistema de custeio ou do elevado nível de correlação entre as tarefas presentes nas atividades (Todorovic, 2014). De facto, a identificação e seleção de atividades tem como intuito, a criação de uma base contabilística abrangente clara e confiável e o cálculo de custos, contudo consiste num processo complexo que é diretamente determinado pelo tamanho e estrutura organizacional da entidade, tipo de atividade, objetivos do cálculo dos custos e outros fatores que vão para além do quadro de questões relativas às equações de tempo e que influenciam questões fundamentais de organização e funcionamento do TDABC (Todorovic, 2014).

No que respeita aos dados necessários para estimar as equações de tempo, Varila *et al.* (2007) evidenciam a necessidade de uma quantidade considerável de dados para que estas possam ser satisfatoriamente estimadas, ao passo que Ruiz de Arbulo *et al.* (2012) e Nascimento e Calil (2009a, 2009b) confirmam esta situação e indicam que a coleta de dados aparenta ser uma tarefa complexa e que deve de ser gerida de forma cautelosa uma vez que, a qualidade dos resultados depende da qualidade dos dados disponíveis.

Por fim, importa ainda referir que, a construção do modelo TDABC torna-se aparentemente mais fácil comparativamente a um modelo ABC, contudo tal fenómeno poderá não corresponder à realidade (Namazi, 2016). Por um lado, o TDABC requer uma análise precisa e elaborada, o que origina um início mais demorado e dispendioso (Gervais *et al.*, 2010), bem como uma necessidade de manutenção regular ao longo do tempo (Gervais, 2009). Por outro lado, depende de dados robustos e confiáveis para fornecer um nível de precisão aceitável, como tal, é necessário que os dados sejam obtidos através de um sistema de *software* automático e que este seja regularmente atualizado para que, os resultados sejam precisos (Barrett, 2005) e o processamento da multiplicidade das transações seja efetuado numa base recorrente (Stout e Propri, 2011), dado que caso as informações estejam desatualizadas ou sejam baseadas em estimativas, a informação resultante relativa aos custos poderá incluir erros substanciais (Sherratt, 2005).

## 2.4. A Análise da Rentabilidade dos Clientes

O ambiente no setor hoteleiro cada vez mais competitivo tem impulsionado as empresas do setor a desenvolver informações relativas aos custos para a tomada de decisões estratégicas (Dalci *et al.*, 2010) e a estabelecer preços adequados tendo em consideração os serviços prestados (Hajiha e Alishah, 2011), bem como a obter informações relevantes que as auxiliem a encontrar formas de otimizar os seus recursos e, ao mesmo tempo, a proporcionar um nível de serviços adequado aos diversos segmentos de clientes (Szychta, 2010).

Um dos objetivos estratégicos para a maioria das organizações hoteleiras compreende encontrar formas de aumentar a satisfação dos seus clientes com o intuito de garantir a sua quota de mercado (Noone e Griffin, 1999). Todavia, a fim de garantir a rentabilidade da entidade a longo prazo, a administração também deverá questionar-se quão bem os seus clientes satisfazem as necessidades da entidade, nomeadamente quão lucrativos são os clientes para a organização (Noone e Griffin, 1999).

A prestação de serviços equivalentes a clientes diferenciados poderá acarretar custos distintos visto que, por mais padronizada que seja a prestação do serviço, a mesma será sempre influenciada pelo comportamento ou necessidade do cliente (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Kaplan e Cooper, 1998; Szychta, 2010). Nesse sentido, as diferenças de rentabilidade são muito mais elevadas devido às variações dos níveis de serviço e suporte necessários para atender às necessidades de cada segmento de clientes (Noone e Griffin, 1999).

A abordagem tradicional para a gestão da rentabilidade dos clientes concentra-se sobretudo na análise das receitas obtidas, algo que é visto como sendo essencial em termos da gestão do curto prazo (Noone e Griffin, 1999). Contudo, a viabilidade a longo prazo e o sucesso da organização dependerão de como a rentabilidade gerada pelo relacionamento dos clientes é gerida (Noone e Griffin, 1999).

A análise da rentabilidade dos clientes compreende a análise das receitas, dos custos e do lucro por segmento de clientes (Noone e Griffin, 1999). O intuito deste tipo de análises não visa a substituição das práticas convencionais da gestão de rendimentos, mas sim orientar as decisões de longo prazo relacionadas com os clientes e fornecer um conjunto de informações sobre a rentabilidade da sua base de clientes tendo em consideração os objetivos e as necessidades da entidade (Noone e Griffin, 1999).

Em suma, dada a elevada competitividade existente no mercado atual, o conhecimento relativo aos dados das receitas obtidas (Cotton, 2005; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009; Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999) e dos custos incorridos dos clientes (Bellis-

Jones, 1989; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009; Howell e Soucy, 1990; Raaij *et al.*, 2003), bem como a respetiva rentabilidade (Bellis-Jones, 1989; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009; Howell e Soucy, 1990; Kaplan e Narayanan, 2001; Raaij *et al.*, 2003), auxiliará as entidades a melhorar a tomada de decisão e a delineação de estratégias (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011), bem como a aumentar a sua rentabilidade total da entidade (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003).

#### **2.4.1. Conceito da Análise da Rentabilidade dos Clientes**

No início da década de 50, Drucker (1954) defendeu que a única razão pela qual uma dada entidade está presente num determinado negócio é a existência de clientes. Posteriormente, na década de 90, Timewell (1994) considerou que o foco nos clientes era visto como o fator crítico de sucesso para qualquer entidade, e um vasto conjunto de autores (Christopher *et al.*, 1991a, 1991b; Cuschieri, 2010; Intindola, 1991; Johnson, 1992; Storbacka, 1993; Peck, 1997; Reichheld, 1994) observaram a importância das empresas se concentrarem nos seus clientes, construírem relacionamentos com eles e reterem os seus clientes.

Atendendo ao ambiente de mutação constante existente na economia mundial, alguns dos principais desafios presentes nas empresas (Melo, 2011), especialmente as que prestam serviços (Hajiha e Alishah, 2011; Szychta, 2010), prendem-se com a necessidade da obtenção de informações que as auxiliem na melhoria de eficiência, prazos e qualidade das suas atividades (Szychta, 2010), bem como relativas à rentabilidade dos seus clientes e aos custos incorridos por parte destes (Bellis-Jones, 1989; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Howell e Soucy, 1990; Raaij *et al.*, 2003) de modo a que, as mesmas consigam tomar decisões de caráter operacional e estratégico (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011) com o intuito de, aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais (Kaplan e Anderson, 2007a), a fidelização e retenção dos seus clientes (Szychta, 2010), a satisfação das exigências e necessidades dos seus clientes (Jackman e Shanahan, 2002; Melo, 2011) e a rentabilidade global da entidade (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003).

A análise da rentabilidade dos clientes envolve a identificação das receitas obtidas dos clientes, ou grupos de clientes, juntamente com os custos necessários para obter essas receitas (Cotton, 2005; Noone, 1996), sendo que a disponibilidade dessa informação quantitativa é vista como sendo algo fundamental para uma gestão de sucesso do *mix* de clientes e para a tomada de decisões estratégicas de longo prazo (Noone, 1996).

Embora entre os gestores haja uma ampla aceitação desse fenómeno, na realidade, na maioria das entidades, existe uma escassa informação relativamente à rentabilidade dos seus clientes

em consequência do facto dos sistemas de contabilidade de gestão estarem geralmente concebidos para analisar a rentabilidade por produto com o intuito de, não só facilitar a elaboração dos relatórios financeiros por via do registo, codificação, classificação e reporte das receitas e dos custos para cada produto ou grupo de produtos, como também para auxiliar a administração em decisões relacionadas com a exclusão de gamas de produtos, adequação dos preços de venda e esclarecimento de critérios para considerar novos produtos (Noone, 1996).

Segundo Raaij *et al.* (2003), num conjunto de clientes, existem diferenças nas receitas que os mesmos geram para a empresa e nos custos que a mesma tem de suportar para garantir essas receitas contudo, enquanto a maioria das empresas consegue facilmente obter dados relativos às receitas, muitas não têm conhecimento de todos os custos envolvidos.

A obtenção de informações e a compreensão sobre os verdadeiros custos dos clientes é algo que é determinante para qualquer entidade tomar decisões e delinear estratégias (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011). Consequentemente, as entidades que compreendem quais os clientes que são rentáveis, e os que não são rentáveis, possuem informações valiosas (Bellis-Jones, 1989; Howell e Soucy, 1990) necessárias para a tomada de decisões de gestão bem sucedidas com o intuito de melhorar a rentabilidade global da organização (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003). Adicionalmente, a compreensão de como os relacionamentos com os clientes atuais diferem em termos de rentabilidade, não só possibilita a tomada de melhores decisões (Cooper e Kaplan, 1991; Cotton, 2005), como também providencia um conjunto de informações sobre os potenciais segmentos de clientes rentáveis (Raaij *et al.*, 2003).

No entanto, podemos constatar que, este tipo de análise exige um pensamento para além dos facilmente reconhecidos custos de produção, devido ao facto de ser necessário considerar um conjunto de despesas relacionadas com atividades que são executadas a jusante, tais como, marketing e vendas, serviços, suporte e distribuição (Cotton, 2005; Raaij *et al.*, 2003). Nesse sentido, para que sejam obtidas as informações necessárias sobre a rentabilidade dos clientes, é necessário que as entidades possuam um sistema de custeio capaz de alocar as receitas obtidas e mensurar os gastos incorridos de forma precisa de modo a que os gestores possam tomar decisões e delinear estratégias (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011).

Adicionalmente, e tendo em consideração o aumento da dimensão e da elevada complexidade e competitividade presente nas entidades prestadoras de serviços, Dalci *et al.*, (2010), Hajiha e Alishah (2011) e Kaplan e Narayanan (2001) afirmam que a compreensão da rentabilidade dos clientes é especialmente importante para as empresas presentes neste setor. Na verdade, para estas entidades, este tipo de análises assume uma maior importância

comparativamente às empresas do setor industrial uma vez que, o custo de fornecimento de um serviço é geralmente determinado pelo comportamento ou necessidade do cliente (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Kaplan e Cooper, 1998; Szychta, 2010).

De acordo com Zeithaml e Bitner (1996), o custo de encontrar e garantir um novo cliente para uma empresa prestadora de serviços é cinco vezes superior do que o custo de reter os clientes atuais. Conseqüentemente, a implementação bem-sucedida da análise da rentabilidade dos clientes, de modo a garantir relacionamentos lucrativos com os clientes atuais, é essencial para as empresas prestadoras de serviços (Dalci *et al.*, 2010). Além disso, Cotton (2005) afirma que a utilização efetiva da análise da rentabilidade dos clientes permite que as empresas prestadoras de serviços aumentem a satisfação dos clientes bem como a sua rentabilidade.

Por fim, e em consonância com o que fora referido anteriormente, Raaij *et al.*, (2003) defendem a existência de duas razões que originaram o crescimento da atenção relativamente à análise da rentabilidade dos clientes. A primeira prende-se com a conceção do sistema ABC na década de 90 o que originou, um aumento da compreensão da extensão da variedade dos recursos utilizados na produção dos diferentes produtos (Cooper e Kaplan, 1991; Foster e Gupta, 1994) e, conseqüentemente, a constatação de que os clientes também diferem no consumo de recursos fazendo com que alguns incorram de mais custos e existam diferentes níveis de rentabilidade (Raaij *et al.*, 2003). A segunda está relacionada com o desenvolvimento das tecnologias de informação, o que tornou possível, tanto o registo e análise de uma maior quantidade e qualidade de informações relativas à rentabilidade dos clientes em termos individuais ou agregados (Harvey, 2009), bem como o armazenamento de uma maior diversidade e quantidade de dados relacionados com o cliente (Raaij *et al.*, 2003).

#### **2.4.2. Fases de Implementação da Análise da Rentabilidade dos Clientes**

A análise da rentabilidade dos clientes consiste numa ferramenta de elevada importância para as entidades melhorarem o seu desempenho financeiro visto que, implica o relacionamento de todas as receitas obtidas e custos incorridos por parte dos clientes, com o intuito de calcular a sua rentabilidade (Dalci *et al.*, 2010).

A implementação da análise da rentabilidade dos clientes na hotelaria requer algumas alterações nas abordagens contabilísticas atuais relativamente à alocação das receitas e dos custos, nomeadamente desde a forma como estas são tradicionalmente registadas nos sistemas contabilísticos, por departamentos operacionais e categorias de custos indiretos, até à apresentação do relatório de cada segmento de clientes (Noone e Griffin, 1999).

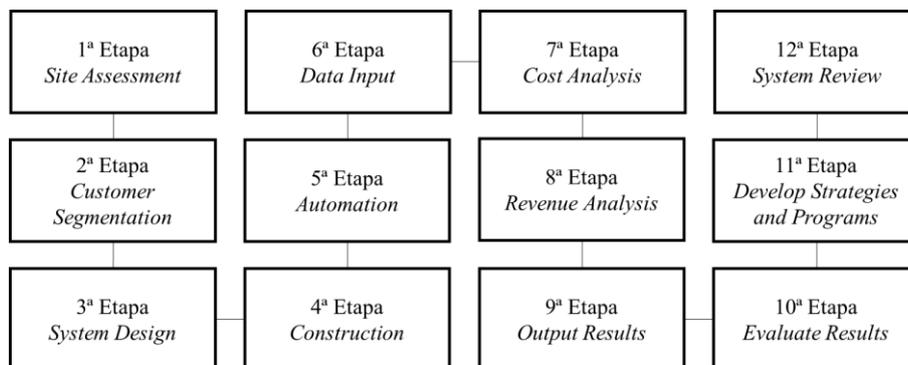
Embora os dados relativos às receitas dos segmentos de clientes possam ser obtidos diretamente dos sistemas de gestão, a chave para a análise da rentabilidade dos clientes reside na seleção do método apropriado para corresponder os custos aos segmentos de clientes (Noone e Griffin, 1999).

Neste sentido, Dalci *et al.* (2010) e Hajiha e Alishah (2011) exploraram potenciais metodologias de custeio para a aplicação da análise da rentabilidade dos clientes e constataram que, o sistema de custeio TDABC era o método de cálculo de custos mais apropriado e eficiente para aplicar a análise da rentabilidade dos clientes na hotelaria.

Segundo Raaij *et al.* (2003), para se efetuar uma análise da rentabilidade dos clientes realmente útil é necessário que, a implementação não se baseie apenas num modelo de rentabilidade de clientes através da simples conexão de dados uma vez que, o valor destas análises está nas ações baseadas numa melhor tomada de decisão.

Deste modo, com o intuito de implementar com sucesso um sistema de análise da rentabilidade dos clientes numa entidade, surge a necessidade de adotar uma abordagem estruturada (Noone e Griffin, 1999) e capaz de providenciar às entidades hoteleiras uma estrutura dentro da qual um sistema de análise da rentabilidade dos clientes pode tornar-se operacional (Noone e Griffin, 1998). O processo de implementação da análise da rentabilidade dos clientes compreende doze etapas, tal como podemos verificar na figura seguinte.

**Figura 3 – O Processo de Implementação da Análise da Rentabilidade dos Clientes**



**Fonte:** Adaptado de Dalci *et al.* (2010), Hajiha e Alishah (2011), Harvey (2009), Noone (1996), Noone e Griffin (1999) e Raaij *et al.* (2003)

O intuito da primeira etapa consiste em obter conhecimento e compreensão da entidade, incluindo uma revisão ao nível da sua estrutura organizacional e uma identificação dos seus departamentos operacionais, bem como a examinação dos sistemas contabilísticos e de *front office*, nomeadamente os relatórios financeiros e não financeiros gerados pelos sistemas, de modo a apurar o tipo de informação gerada internamente para os gestores tomarem decisões, (Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999). A segunda etapa constitui a análise da lista de clientes

atuais, a identificação dos clientes ativos existentes na base de dados de modo a garantir que os custos apenas são atribuídos a estes (Raaij *et al.*, 2003) e a segmentação dos mesmos de acordo com as suas características, necessidades e comportamentos (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009). Posteriormente à elaboração do *design* do sistema (terceira etapa) que irá ser implementado, proceder-se-á à construção (quarta etapa) e automatização (quinta etapa) do sistema recorrendo a ferramentas de *software* adequadas face às necessidades existentes (Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999).

Na sexta etapa serão inseridos no sistema, os dados que foram obtidos em etapas anteriores (Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999), de modo a que seja possível, primeiramente, proceder à análise dos custos incorridos (sétima etapa) e das receitas obtidas (oitava etapa) e, seguidamente, obterem-se as informações sobre a rentabilidade dos clientes (nona etapa) que irão ser avaliadas por parte dos tomadores de decisões na décima etapa (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009; Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999; Raaij *et al.*, 2003).

A décima primeira etapa compreende o desenvolvimento de estratégias e programas ao nível dos segmentos de clientes e dos departamentos com base nas informações obtidas anteriormente (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Harvey, 2009) e, por fim, a décima segunda etapa refere-se à manutenção do sistema e compreende a revisão e atualização de informações relacionadas com a inserção dos dados, bem como com a alocação dos custos e das receitas (Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999).

### **2.4.3. Benefícios e Oportunidades da Análise da Rentabilidade dos Clientes**

Os benefícios diretos provenientes da análise da rentabilidade dos clientes advêm do conhecimento que é providenciado pela distribuição tanto das receitas como dos custos pelos clientes (Raaij *et al.*, 2003). De facto, a informação sobre a distribuição dos custos pelos clientes assume uma relevância equivalente à da distribuição das receitas facilmente conhecidas por parte das entidades (Raaij *et al.*, 2003). Como resultado da perceção de que os clientes consomem diferentes recursos (Cuschieri, 2010; Epstein e Jones, 2002), surgem oportunidades para as empresas em três áreas distintas, nomeadamente a gestão de custos, gestão de receitas e gestão de marketing estratégico (Raaij *et al.*, 2003).

Em primeiro lugar, a análise da rentabilidade dos clientes revela oportunidades relacionadas com a gestão de custos orientada para programas de melhoria da rentabilidade (Raaij *et al.*, 2003), sendo que alguns dos exemplos apresentados demonstram que 20% dos clientes geram 225% dos lucros (Cooper e Kaplan, 1991), 150% dos lucros (Lahutta e Wroński, 2015) ou entre 150 a 300% dos lucros (Kaplan e Narayanan, 2001); 70% dos clientes têm rentabilidade nula

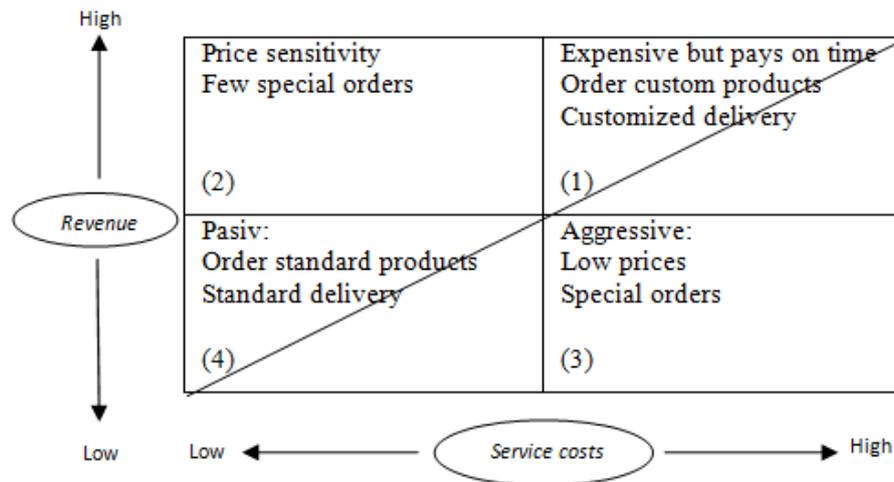
(Kaplan e Narayanan, 2001); mais de metade dos clientes não é rentável (Storbacka, 1997); 10% dos clientes são responsáveis pela perda entre 50 a 200% do lucro (Kaplan e Narayanan, 2001); ou então que a perda de um cliente pode ser tão alta como 2,5 vezes a receita das vendas (Niraj *et al.*, 2001). A análise da rentabilidade dos clientes, através da aplicação de uma abordagem baseada nas atividades, revela as ligações existentes entre as atividades, no caso do ABC (Cooper e Kaplan, 1991), ou os objetos de custeio, no caso do TDABC (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a), e o consumo de recursos e, portanto, aponta diretamente para novas oportunidades de lucros (Cooper e Kaplan, 1991; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a).

Em segundo lugar, Lahutta e Wroński (2015) e Raaij *et al.* (2003) afirmam que a análise da rentabilidade dos clientes providencia uma base para a tomada de decisões sobre preços, bónus e descontos aos clientes. De facto, este tipo de análises demonstra que algumas encomendas poderão ter um custo superior face a outras e permite que as entidades definam preços que reflitam essas mesmas diferenças (Lahutta e Wroński, 2015; Shapiro *et al.*, 1987); evidencia que existem clientes de elevada dimensão e importância que não são rentáveis para a entidade (Barrett, 2005; Cooper e Kaplan, 1991; Lahutta e Wroński, 2015; Niraj *et al.*, 2001); coopera na revisão da estrutura de descontos existentes (Kalafatis e Denton, 2000) e na sua determinação que, na ausência de conhecimentos detalhados acerca dos custos específicos dos clientes, é baseada em percentagens sobre o volume de vendas (Raaij *et al.*, 2003).

Por fim, a análise da rentabilidade dos clientes permite a possibilidade de segmentar e focalizar as estratégias com base nos perfis de custos e rentabilidade dos clientes (Raaij *et al.*, 2003). Segundo Zeithaml *et al.* (2001), algumas entidades têm caracterizado os seus clientes – *platinum, gold, iron e lead* – tendo como base a contribuição dos mesmos para os lucros. Posto isto, Storbacka (1997) defende a criação de uma segmentação bidimensional de modo a ter em consideração a rentabilidade e o volume de vendas. Posteriormente, as entidades poderão desenvolver determinados serviços para os segmentos de clientes tendo por base a rentabilidade e o volume de vendas (Zeithaml *et al.*, 2001). Adicionalmente, esta caracterização dos clientes poderá permitir que as empresas se direcionem para programas de desenvolvimento e retenção de clientes, sobretudo quando o potencial de vendas futuras é tido em consideração, de modo a manter os clientes altamente rentáveis; encaminhem para os distribuidores a jusante os clientes que não são rentáveis e que têm pouco potencial; estimulem os clientes que não são rentáveis, mas que têm potencial (Raaij *et al.*, 2003).

Complementarmente, Ştefan e Réka (2010) evidenciam, por meio de duas matrizes, o modo de como muitas das empresas categorizam os seus clientes em função das receitas e dos custos e da rentabilidade e da lealdade.

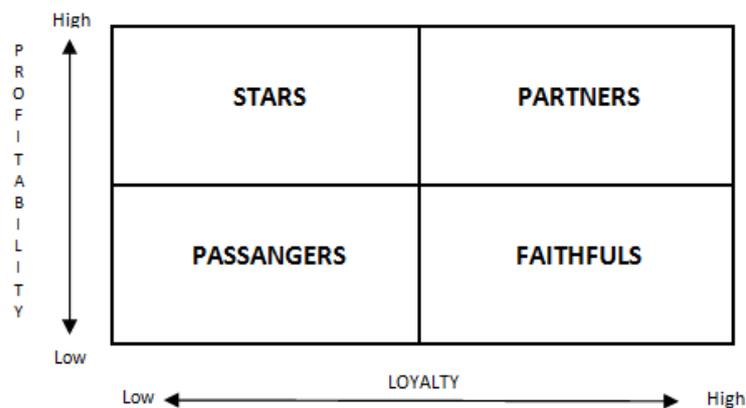
**Figura 4 – A Análise da Rentabilidade dos Clientes utilizando o ABC**



Fonte: Ştefan e Réka (2010)

A primeira matriz (figura 2), demonstra que os clientes que requerem encomendas e métodos de entrega *standard* providenciam e incorrem de receitas e custos reduzidos; os que exigem encomendas e métodos de entrega customizados poderão ser rentáveis caso as receitas obtidas compensem os custos envolvidos; os que geram receitas elevadas mas que têm custos reduzidos são bastante vulneráveis e, como tal, as entidades deverão de prestar uma atenção especial através da conceção de descontos e serviços especiais de modo a garantir a sua lealdade; os que geram receitas reduzidas e envolvem elevados custos conduzem, por parte da empresa, a uma redefinição dos seus processos internos e de produção, bem como a uma renegociação com os seus clientes sobre o processo, prazo de entrega e encomendas especiais (Ştefan e Réka, 2010).

**Figura 5 – O Perfil dos Clientes em termos de Rentabilidade e Lealdade**



Fonte: Ştefan e Réka (2010)

A segunda matriz (figura 3), permite que os gestores possam identificar os perfis dos clientes em termos de rentabilidade e lealdade. Os *partners* são vistos como os melhores clientes devido ao facto de gerarem uma elevada rentabilidade e por serem leais; os *stars* requerem uma atenção

especial visto que, geram uma elevada rentabilidade mas o seu nível de fidelidade é reduzido; os *passangers* e os *faithfuls* exigem que as empresas reanalise permanentemente os custos suportados uma vez que, exibem menores nível de rentabilidade (Ştefan e Réka, 2010).

No que concerne aos benefícios que a análise da rentabilidade dos clientes proporciona, nomeadamente ao nível do fornecimento de informações exclusivas sobre os clientes e segmentos de clientes com o intuito de aumentar a rentabilidade da entidade, Cotton (2005) e Kaplan e Cooper (1998) evidenciam que esta ferramenta permite, proteger os clientes com elevada rentabilidade; auxiliar na redefinição dos preços dos serviços onerosos tendo por base o custo de atendimento; definir descontos para garantir negócios cujos custos de atendimento ao cliente são reduzidos; negociar relações *win-win* de modo a reduzir os custos de serviços para os clientes; conceder clientes de perda permanente para os concorrentes; tentar capturar clientes de elevada rentabilidade aos concorrentes.

Segundo Cheong (2015) e Harvey (2009), a análise da rentabilidade dos clientes permite que as entidades, percecionem o quão dependentes estão dos clientes mais rentáveis; reconheçam qual a proporção de recursos é usada nos diferentes clientes; verifiquem o custo total de atendimento ao cliente; observem quais os clientes que são abordados pelos concorrentes.

Adicionalmente, os mesmos autores defendem a existência de diversas vantagens relativas à aplicação desta abordagem nomeadamente, o aumento da rentabilidade ao eliminar os clientes não rentáveis e ao maximizar as vendas ou serviços dos clientes rentáveis; a compreensão dos verdadeiros custos de cada segmento de clientes, incluindo os custos não relacionados com a produção, visto que por vezes estes poderão ser mais significativos do que os de produção; o fornecimento de um método de identificação dos grupos de clientes que têm um valor vitalício para a entidade e têm de ser mantidos; a capacidade de melhorar a tomada de decisões estratégicas por via do fornecimento de informações úteis para as decisões relacionadas com os clientes, incluindo decisões de preços, descontos e marketing.

#### **2.4.4. Análise da Rentabilidade dos Clientes e a Tomada de Decisão**

O conhecimento da rentabilidade de cada cliente ou segmento de clientes mune as entidades com informações de elevado valor para uma gestão de sucesso (Raaij *et al.*, 2003). Segundo Kaplan e Cooper (1998), a identificação dos custos de atendimento ao cliente proporciona aos gestores, um conjunto de informações que originam oportunidades de melhoria do resultado da entidade, nomeadamente o relacionamento diferenciado com clientes de elevada rentabilidade, a avaliação dos preços dos serviços baseada no custo da sua prestação, a política de descontos baseada no custo do atendimento ao cliente e a facilidade nas negociações com clientes.

Posteriormente, Kaplan e Narayanan (2001) resumiram as oportunidades de melhoria em três categorias: (i) melhorias no processo; (ii) reavaliação da política de preços; (iii) gestão do relacionamento.

Os dados sobre a rentabilidade dos clientes devem ser constantemente revistos de modo a que a precisão dos mesmos possa ser analisada (Raaij, 2005) de forma ilimitada, contudo a mesma não trará benefícios até que os resultados sejam aplicados (Bellis-Jones e Develin, 1992). No que respeita à indústria hoteleira, as informações obtidas sobre a análise da rentabilidade dos clientes podem ser aplicadas no processo de tomada de decisão de diversas áreas chave (Noone, 1996), nomeadamente na gestão de custos e receitas, na gestão do risco e no posicionamento estratégico (Cuschieri, 2010).

#### 2.4.4.1. Gestão de Custos e Receitas

Normalmente, o ponto de partida por parte dos gestores financeiros para aumentar os lucros consiste na contabilização dos rendimentos e gastos na demonstração de resultados e, posteriormente, em efetuar projeções financeiras, em termos agregados, do crescimento e redução das rubricas (Cooper e Kaplan, 1991). Todavia, este tipo de abordagem tem sido contestada uma vez que, a entidade está a pressupor que consegue controlar um conjunto de receitas e despesas que compreendem diversas rubricas (Cooper e Kaplan, 1991).

Considerando as imprecisões deste tipo de projeções, Noone (1996) argumenta que a análise da rentabilidade dos clientes elimina a necessidade dos gestores se basearem unicamente em números relativos visto que, este tipo de análises abrange uma avaliação das receitas e despesas relativamente à contribuição dos clientes para os lucros do hotel. Consequentemente, o mesmo autor refere ainda que, ao identificar o impacto do cliente relativamente à rentabilidade do hotel, os gestores poder-se-ão focar na eficiência e eficácia dos departamentos operacionais para atender às necessidades dos clientes e eliminar as atividades que não criam valor para estes de modo a reduzir os custos, sem que seja posta em causa a satisfação das suas necessidades.

A análise da rentabilidade dos clientes permite, não só determinar a rentabilidade de cada cliente ou grupo de clientes, como também auxiliar as entidades a entender melhor quais as atividades que o serviço ao cliente abrange, tais como, publicidade, promoção, entrega, cobrança, chamadas, consultas e outros serviços (Cheong, 2015). Além disso, a análise da rentabilidade dos clientes também auxilia na apresentação de novos produtos e serviços rentáveis; análise de clientes rentáveis; gestão dos custos de atendimento de cada cliente; suspensão dos produtos, serviços ou clientes não rentáveis; alteração do *mix* de compras do cliente com o intento de vender produtos e serviços com maiores margens; negociação de

descontos de modo a garantir vendas com menores custos operacionais; seleção dos tipos de serviços de pós-venda para fornecer aos clientes (Cheong, 2015).

Como resultado da existência de diferentes comportamentos ou necessidades por parte dos clientes (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Kaplan e Cooper, 1998; Szychta, 2010), nem todos necessitam dos mesmos serviços de pré ou pós-venda, como tal, torna-se necessário averiguar quais os custos de fornecimento do serviço que cada cliente incorre, nomeadamente ao nível das vendas e marketing, processamento de encomendas, processamento de faturação, cobrança e pagamento, processamento de contas a receber e serviço ao cliente (Cheong, 2015) uma vez que, caso não seja procedida a alocação dos mesmos, todas as receitas dos clientes aparentam ser boas receitas e torna-se difícil justificar alguns dos investimentos efetuados nas áreas do marketing, vendas e serviços para garantir essas receitas (Cuschieri, 2010). Adicionalmente, Raaij (2005) alega que a análise da rentabilidade dos clientes permite que os gestores calculem as despesas de marketing por cliente de acordo com as receitas correntes por cliente e com o potencial de receita futura.

Na contabilidade de gestão, a análise da rentabilidade dos clientes consiste na associação das receitas obtidas e dos custos incorridos por parte dos clientes com o intuito de, analisar a rentabilidade dos mesmos e identificar ações para aumentar a sua rentabilidade (Cheong, 2015). Suplementarmente, Cheong (2015) defende que as entidades necessitam de considerar outros fatores relevantes antes de decidir quais as ações apropriadas a tomar para com cada cliente, tais como, o potencial de crescimento do cliente, especialmente o potencial *cross-selling* entre a entidade e a empresa do cliente; as possíveis reações por parte do cliente face às mudanças nos termos das vendas ou serviços; a importância de ter a empresa como cliente para referências de vendas futuras, principalmente quando o cliente pode desempenhar um papel fundamental na introdução de novos negócios.

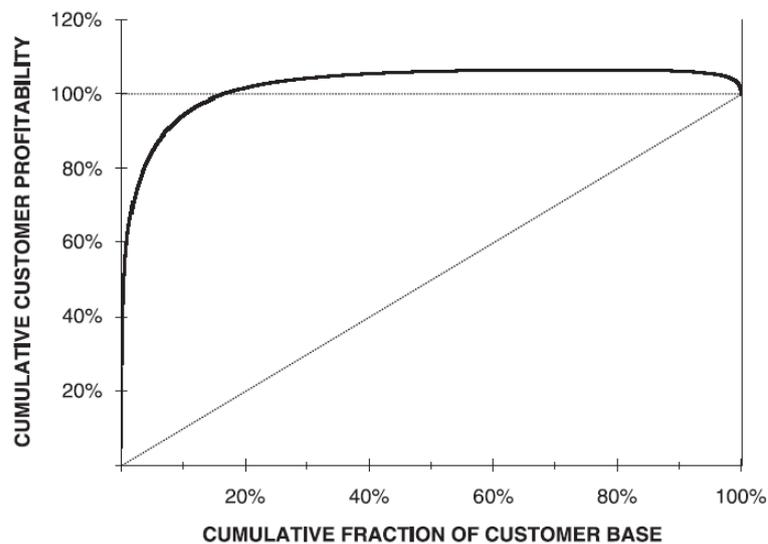
Adicionalmente, Kaplan e Anderson (2007b) referenciam um conjunto de ações eficientes ao nível do incremento das receitas e da redução dos custos que podem ser empreendidas para melhorar a rentabilidade dos seus clientes, tais como, aumentar o preço dos produtos para compensar os custos de produção extraordinários, implementar séries de produção otimizadas, modernizar as máquinas de modo a reduzir os custos de produção, implementar esquemas de preços e descontos que incentivem o consumidor a requerer encomendas de maior quantidade e de menor frequência, implementar tecnologias de informação modernas por forma a simplificar e reduzir os custos dos pedidos, negociar novos contratos de transporte para reduzir os seus custos e implementar descontos segundo um determinado mínimo de quantidade.

#### 2.4.4.2. Gestão do Risco

A análise da rentabilidade dos clientes também providencia informações relativamente à vulnerabilidade dos fluxos de caixa futuros dos clientes (Cuschieri, 2010). Uma das maneiras de analisar os dados da rentabilidade dos clientes é através da representação gráfica da curva de distribuição da rentabilidade (Cuschieri, 2010; Raaij *et al.*, 2003) introduzida por Stobacka (1998) e denominada de Curva de Stobachoff.

Primeiramente todos os clientes são ordenados, no eixo horizontal, de forma decrescente, segundo os níveis de rentabilidade e, posteriormente, no eixo vertical, são apresentados os valores da rentabilidade acumulada dos clientes (Lahutta e Wroński, 2015; Raaij *et al.*, 2003).

**Figura 6 – A Curva de Stobachoff**



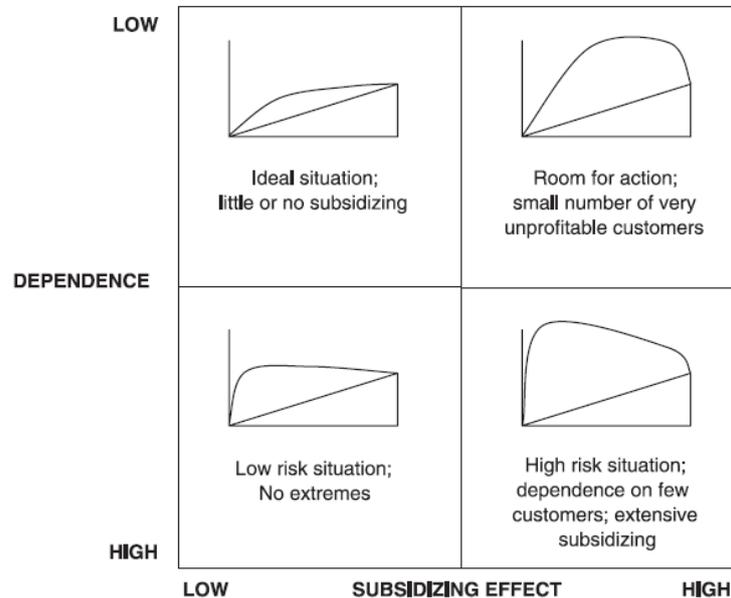
Fonte: Raaij *et al.* (2003)

No que respeita à interpretação da curva (figura 4), Lahutta e Wroński (2015) constataam que a parte esquerda do gráfico, que tem uma inclinação positiva, representa os clientes mais rentáveis, o ponto máximo do gráfico representa a rentabilidade máxima e a parte direita, com uma inclinação negativa, identifica os clientes não rentáveis que estão a gerar perdas. De facto, este tipo de curvas representativas da rentabilidade dos clientes demonstra que, o lucro acumulado ultrapassa rapidamente a linha horizontal dos 100%, e apenas retorna aos 100% quando todos os clientes não rentáveis foram adicionados (Raaij *et al.*, 2003).

Complementarmente, tal como podemos observar na figura 5, a forma da curva da rentabilidade dos clientes contém um conjunto de informações relevantes sobre a vulnerabilidade dos clientes (Raaij *et al.*, 2003), nomeadamente no que concerne aos níveis de dependência e subvenção dentro da base de clientes (Cuschieri, 2010). A dependência refere-se ao facto de que a rentabilidade depende de uma pequena proporção de clientes (Raaij, 2005).

A subvenção ocorre quando os lucros gerados pelos clientes rentáveis subsidiam as perdas geradas por outros clientes (Cuschieri, 2010).

**Figura 7 – A Curva de Stobachoff: Dependência e Subvenção**



Fonte: Raaij *et al.* (2003) e Storbacka (1998)

#### 2.4.4.3. Posicionamento Estratégico

Os autores Bellis-Jones e Develin (1992) afirmam que uma visão clara sobre a rentabilidade dos clientes é essencial para avaliar e desenvolver uma estratégia comercial sólida. Os mesmos autores afirmam ainda que, a rentabilidade dos clientes é vista como a única forma de interligar a relação comercial externa da empresa, ao nível do cliente, à estrutura de custos interna, e que isto não é um fim, mas sim um princípio para o desenvolvimento de uma estratégia mais credível e focada.

A análise da rentabilidade dos clientes permite que os gestores baseiem as suas decisões, relativamente ao *mix* de clientes de longo prazo, em termos da maximização do lucro ao invés de objetivos de maximização de receitas (Dunn e Brooks, 1990). Ao identificar essas características na base de clientes, os gestores estão em melhor posição para direcionar as vendas futuras, o marketing e o desenvolvimento de produtos para os clientes rentáveis e para evitar os clientes que não são rentáveis (Noone, 1996).

De facto, para além dos dados relativos à rentabilidade dos clientes poderem ser utilizados para a segmentação, *target* e posicionamento (Cuschieri, 2010), eles também poderão ser usados para classificar os clientes como rentáveis, *break-even* e não rentáveis (Raaij, 2005).

Segundo Horngren *et al.* (1994), a presente ferramenta destaca frequentemente que um pequeno conjunto de clientes significa uma rentabilidade total. Eles acrescentam ainda que os gestores têm de garantir que os interesses desses clientes são satisfeitos.

Quando um cliente é classificado como não rentável, os gestores podem-se concentrar em maneiras de tornar, no futuro, o negócio com esse cliente mais rentável (Noone, 1996). Quando um determinado cliente ou grupo de clientes não está a gerar uma contribuição suficiente, é possível melhorar essa situação através da manipulação dos elementos do pacote de serviços, de tal forma a que os objetivos sejam alcançados (Bellis-Jones e Develin, 1992).

Os gestores poderão ainda subsegmentar os clientes mais rentáveis, tendo em consideração a semelhança dos mesmos, com o intuito de, aprofundar o conhecimento e compreender as razões que originaram o facto desses clientes serem mais rentáveis do que outros (Cuschieri, 2010). No que concerne aos segmentos de clientes não rentáveis, as decisões a serem tomadas passam pela eliminação, ou redução, dos investimentos para atrair esta categoria de clientes (Cuschieri, 2010).

Adicionalmente, para além da rentabilidade atual, existem um conjunto de fatores que devem de ser tidos em consideração para aumentar a atratividade do segmento, tais como, o tamanho do segmento, o crescimento do segmento, a intensidade competitiva e a adequação aos objetivos e capacidades da entidade (Raaij, 2005).

Tendo em consideração que a análise da rentabilidade dos clientes fornece conhecimentos profundos sobre os custos associados aos vários níveis de serviço, as entidades poderão usar esses dados para desenvolver diversas soluções, tendo em consideração os diferentes segmentos de clientes (Cuschieri, 2010).

A análise da rentabilidade dos clientes também fornece a base para outras análises e decisões estratégicas, incluindo, por exemplo, a avaliação dos custos potenciais e dos benefícios do investimento de capital (Dunn e Brooks, 1990). A proposta de renovação, expansão ou investimento em tecnologia mudará a relação entre as receitas e despesas de uma organização, como tal, o modelo da análise da rentabilidade dos clientes da estrutura de custos e receitas do hotel auxiliará a administração a realizar uma análise de custo-benefício para esse investimento de capital (Noone, 1996). A título de exemplo, a criação de uma nova sala de eventos, afetaria as receitas e as despesas relacionadas com as conferências e os banquetes, fazendo assim com que a administração possa avaliar a proposta de expansão considerando os incrementos previstos nas dormidas, nas taxas médias diárias e nas receitas dos banquetes em comparação com os custos de expansão (Noone, 1996).

Por fim, importa ainda salientar o papel potencial que o modelo da análise da rentabilidade dos clientes pode desempenhar relativamente à formulação de projeções de lucros visto que, este modelo, fornece à administração, a possibilidade de simular o impacto de ajustes de preços e decisões de alocação de capacidade na contribuição da rentabilidade potencial da sua base de clientes (Downie, 1998).

#### **2.4.5. Análise da Rentabilidade dos Clientes e a Alocação de Custos aos Clientes**

A implementação da análise da rentabilidade dos clientes na indústria hoteleira implica uma alteração na abordagem da contabilidade atual, nomeadamente no que respeita à tradicional alocação e registo de receitas e custos nos sistemas contabilísticos (Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999). Embora os dados relativos às receitas por grupo de clientes possam ser obtidos através do sistema de gestão da unidade hoteleira, a chave para o sucesso da análise da rentabilidade dos clientes reside na seleção do método de cálculo apropriado como meio para analisar os custos dos clientes (Cuschieri, 2010; Noone, 1996; Noone e Griffin, 1999).

Concludentemente, e em adição ao que fora referido inicialmente, Horngren *et al.* (2008) asseguram que a rentabilidade dos clientes não depende apenas do cálculo da margem bruta dos produtos/serviços adquiridos visto que, também é necessário ter em consideração um conjunto de custos adicionais incorridos para atender os pedidos e fornecer outros serviços aos clientes, tais como, alterações de pedidos, devoluções e agendamento de expedições ou entregas.

Por fim, os gestores deverão ainda de ter conhecimento de que os clientes consomem diferentes recursos (Epstein e Jones, 2002) e, como tal, incorrem de diferentes custos, de modo a que as entidades consigam calcular corretamente a rentabilidade dos seus clientes (Cuschieri, 2010). Adicionalmente, Cuschieri (2010) evidencia que na análise da rentabilidade dos clientes, o objeto de custeio a ter em consideração são os clientes, em detrimento dos produtos ou serviços, como tal, as receitas obtidas e os custos incorridos terão de ser imputados aos clientes.

### **2.5. A Análise da Rentabilidade dos Clientes na Hotelaria utilizando a Metodologia TDABC**

A pesquisa realizada acerca da análise dos sistemas de custeio nas empresas de serviços em geral, e na indústria hoteleira em particular, não só tem sido bastante limitada (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010), como também houve pouca inovação em relação às práticas de contabilidade de custos (Potter e Schmidgall, 1999). De facto, apesar dos benefícios potenciais do ABC e do seu potencial na

aplicação na análise da rentabilidade dos clientes para a indústria hoteleira, tem havido uma escassa exposição e evidência literária relativamente a esta temática (Noone, 1996).

No final da década de 70, Fay *et al.* (1976) demonstraram a utilização dos sistemas de custeio convencionais na indústria hoteleira, ao passo que, no início da década de 90, por um lado, Dunn e Brooks (1990) propõe a aplicação da análise da rentabilidade dos clientes em unidades hoteleiras, contudo não exploram o seu potencial como método de análise complementar aos processos de gestão de rendimentos (Noone, 1996) e, por outro lado, Nordling e Wheeler (1992) implementaram uma análise da rentabilidade dos clientes no Hotel Hilton em Las Vegas, no entanto não é concluída nenhuma análise ao nível da alocação dos custos indiretos por via das atividades (Dalci *et al.*, 2010; Noone, 1996).

Embora a utilização da metodologia ABC na aplicação na análise da rentabilidade dos clientes no setor hoteleiro tenha atraído pouco interesse, no final do século XX, começou a existir uma pesquisa detalhada sobre as práticas de custeio na hotelaria (cf. Dalci *et al.*, 2010; Pavlatos e Paggios, 2009).

Todavia, existem um conjunto de questões relacionadas com as práticas de contabilidade de gestão e custos na hotelaria que merecem um especial destaque (Dittman *et al.*, 2008; Pellinen, 2003), nomeadamente apesar de existirem autores que defendem a aplicação da abordagem ABC na indústria hoteleira (Dalci *et al.*, 2010), a análise dos custos das atividades recorrendo à abordagem TDABC é bastante escassa (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), apesar deste método mais eficiente e eficaz comparativamente ao seu antecessor ter sido aplicado noutras indústrias (cf. Dalci *et al.*, 2010; Hajjha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

De acordo com a pesquisa bibliográfica efetuada por parte de Siguenza-Guzman *et al.* (2013) entre 2004 e 2012, baseada em materiais publicados em revistas, livros e páginas de Internet, por meio dos motores de busca Web of Science, Google Scholar, IDEAS e Google, e combinando os termos “Time-Driven Activity-Based Costing” ou “TDABC” e “Case Study”, verificou-se a existência de trinta e seis artigos. Posteriormente, os autores procederam ao agrupamento dos estudos de caso com base na área em que o método foi aplicado e ao resumo das principais descobertas apresentadas, e constataram que grande parte dos estudos publicados sobre o TDABC estavam relacionados com empresas sem fins lucrativos (saúde 31% e bibliotecas 8%), no setor das entidades com fins lucrativos um número substancial de estudos de caso foram realizados no âmbito da logística (31%) e existe um número significativo de estudos de caso realizados na Bélgica (25%).

O processo da análise da rentabilidade dos clientes requer a definição dos segmentos de clientes (Noone, 1996), bem como a alocação dos custos incorridos e das receitas obtidas de

modo a determinar a rentabilidade dos segmentos (Raaij, 2005). Os sistemas de gestão providenciam as informações preliminares sobre a receita e constituem a base de dados para a análise da rentabilidade dos clientes (Noone, 1996). Posteriormente à definição dos segmentos de clientes que irão ser utilizados nesta análise, torna-se necessária uma análise adicional que incorpore os gastos incorridos noutras áreas geradoras de receitas, principalmente gastos com alimentação e bebidas (Noone, 1996). Adicionalmente, caso os dados relativos a essas despesas acessórias, por parte dos hóspedes, não sejam acessíveis através do sistema de gestão do hotel, torna-se necessário recorrer a uma amostra estatística das contas dos hóspedes de modo a obter informações sobre os gastos médios de cada segmento de clientes (Noone, 1996).

Considerando as características da envolvente hoteleira, nomeadamente a existência de uma elevada proporção de custos fixos<sup>4</sup> (Brignall, 1997) e mão-de-obra direta, o crescimento da diversidade de produtos e a diminuição do custo com as tecnologias de informação, tal como tem ocorrido noutras entidades prestadoras de serviços (Noone, 1996) onde a aplicação do TDABC foi bem sucedida (cf. Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), podemos constatar que, esta abordagem seria a mais adequada para providenciar uma análise da rentabilidade dos clientes (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011).

Em suma, seguidamente será apresentada uma tabela acerca dos objetivos definidos e conclusões obtidas presentes na literatura existente relativamente à temática da análise da rentabilidade dos clientes na hotelaria, sendo o primeiro caso referente à metodologia ABC e os seguintes à metodologia TDABC.

**Tabela 1 – Análise da Rentabilidade dos Clientes na Hotelaria**

Noone (1996) “An Investigation into the Application of Customer Profitability Analysis as a Strategic Decision-Making Tool in a Hospitality Environment”	
Objetivo	Investigar a aplicabilidade da análise da rentabilidade dos clientes como uma técnica de decisão estratégica no ambiente hoteleiro
Conclusões	A análise da rentabilidade dos clientes utilizando a abordagem ABC providencia informações relevantes para a tomada de decisão de modo a trazer benefícios para a organização; o conceito da análise da rentabilidade dos clientes utilizando a metodologia ABC é aplicável e tecnicamente viável ao ambiente hoteleiro, sendo este o método de custeio mais apropriado para aplicar esta ferramenta e o que proporciona um maior conjunto de benefícios adicionais para a organização; a análise da rentabilidade dos clientes utilizando a abordagem ABC não requer um investimento substancial num <i>software</i> sofisticado contudo poderá ser dispendioso em termos do tempo consumido pelo processo de implementação

<sup>4</sup> Segundo Brignall (1997), a proporção de custos fixos incontrolláveis na maioria dos hotéis é de aproximadamente três quartos do custo total de um hotel.

<p>Dalci, Tanis e Kosan (2010)                  “Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing:                  A Case Study in a Hotel”</p>	
Objetivo	<p>Demonstrar a implementação da análise da rentabilidade dos clientes num hotel turco utilizando a metodologia TDABC</p>
Conclusões	<p>A análise da rentabilidade dos clientes utilizando a abordagem TDABC produziu informações valiosas que irão auxiliar as diversas tomadas de decisão de gestão no hotel; os resultados obtidos permitirão aos gestores hoteleiros adaptar as estratégias dos seus sistemas de custeio de forma eficaz; a metodologia ABC não é suficiente para efetuar uma análise da rentabilidade dos clientes devido ao facto de ignorar os custos não utilizados e, conseqüentemente, atribuí-los aos diferentes segmentos de clientes, originando uma sobrevalorização dos custos incorridos bem como diferenças nos níveis de rentabilidade dos segmentos de clientes comparativamente à metodologia TDABC; os gestores deverão de ter em consideração que a determinação dos custos de algumas atividades, de acordo com a metodologia ABC, poderão não ser viáveis devido à diversidade de utilização de recursos por parte dos clientes; o estudo revelou a existência de capacidade não utilizada e respetivos custos de recursos não utilizados nas atividades gerais identificadas; o sistema de custeio TDABC é a metodologia mais eficiente e eficaz para recorrer à análise da rentabilidade dos clientes; a replicação desta ferramenta noutros cenários semelhantes é uma das principais sugestões por parte dos autores de modo a que se possa averiguar se os resultados obtidos neste estudo de caso poderão ser generalizados</p>
<p>Hajiha e Alishah (2011)                  “Implementation of Time-Driven Activity-Based Costing System and Customer Profitability Analysis in the Hospitality Industry: Evidence from Iran”</p>	
Objetivo	<p>Examinar a viabilidade da implementação do sistema de custeio TDABC na indústria hoteleira e analisar a rentabilidade dos vários segmentos de clientes de um hotel iraniano através desta metodologia</p>
Conclusões	<p>A análise da rentabilidade dos clientes utilizando a metodologia TDABC providencia dados mais adequados acerca dos custos e rentabilidade dos clientes face aos sistemas de custeio tradicionais; o modelo proposto permite conceber uma estratégia otimizada para aumentar a produtividade e melhorar os processos, revela as atividades que não têm valor acrescentado e demonstra a capacidade real de cada área do hotel; o sistema de custeio atual não é adequado para efetuar a análise da rentabilidade dos clientes dado que ignora os custos dos recursos não utilizados; as análises efetuadas demonstraram que as atividades gerais identificadas possuem capacidade não utilizada; a abordagem TDABC auxilia os gestores a encontrar uma melhor solução para maximizar a rentabilidade global da entidade e a distinguir os clientes rentáveis dos não rentáveis</p>

Fonte: Elaboração Própria

## CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA E MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

### 3.1. Metodologia de Investigação

Ao longo do último quarto de século, constatou-se a existência de um crescente surgimento de alternativas de metodologias de investigação na contabilidade, nomeadamente o aumento da frequência do seu estudo em contexto organizacional e social, pressupondo a existência de uma visão subjetiva por parte dos fenómenos contabilísticos e averiguando as interações que ocorrem, em vez de se assumir que existe uma realidade objetiva onde o observador é neutro e passivo, apesar do mesmo ainda ser o paradigma predominante (Vieira, 2009).

Contudo, apesar da investigação positivista, que do ponto de vista epistemológico pressupõe que mesmo nas ciências sociais a realidade é independente do investigador e que se baseia na definição de hipóteses de estudo com intuito de investigar se os dados da realidade confirmam essas hipóteses (Chua, 1986), continuar a ser predominante, Ryan *et al.* (2002) alegam que tem surgido alguma preocupação com a investigação dos fenómenos através de uma perspetiva social e organizacional. Adicionalmente, Hopper *et al.* (2001) constataram que também tem surgido a necessidade de se realizar observações no campo prático, o que levou Modell (2005) a afirmar a necessidade de complementar os tradicionais métodos quantitativos com elementos qualitativos.

A determinação da metodologia a adotar deve ser efetuada no início da investigação visto que, trata-se de algo que irá influenciar o modo de como a mesma irá ser conduzida (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002), com o intento de responder às questões de investigação enunciadas. A metodologia consiste no modo de como o processo através do qual se realiza a investigação (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002; Vieira, 2009), sendo a sua escolha subordinada ao fenómeno que o investigador pretende estudar (Berry e Otley, 2004; Silverman, 2005; Ryan *et al.*, 2002) e devendo esta ser precedida por apreciações ontológicas e epistemológicas (Vieira, 2009).

Deste modo, considerando que o investigador pressupõe que – dimensão ontológica – as práticas sociais podem ser modificadas e que a realidade advém de um processo de construção social e que – dimensão epistemológica – o conhecimento foi obtido mediante a interpretação da realidade (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002), a metodologia de investigação adotada é a qualitativa interpretativa.

Atendendo ao facto de que o intuito do presente estudo compreende a análise da rentabilidade dos clientes de um hotel utilizando a metodologia TDABC, tornou-se necessário

adotar uma orientação integrada, holística e disciplinada de modo a analisar todo o processo de forma detalhada (Ahrens e Chapman, 2006; Mason, 2002). De facto, esta abordagem é vista como a mais adequada visto que, permite desenvolver explicações para o fenómeno que é observado (Berry e Otley, 2004) por meio, tanto do conhecimento particular da realidade prática (Ahrens e Chapman, 2006; Miles e Huberman, 1994), como da observação da prática no local (Silverman, 2005). Adicionalmente, no decorrer do estudo, ocorreu uma reflexão constante relativamente aos dados recolhidos com o propósito de responder às questões de investigação enunciadas (Ahrens e Chapman, 2006).

De acordo com Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004) e Vieira (2009), a investigação interpretativa recorre normalmente a métodos qualitativos e não tem como propósito conceber generalizações de natureza estatística e teórica. Adicionalmente, Vieira (2009) argumenta que, a realidade resulta de uma construção dos intervenientes que interagem com ela e é uma consequência da experiência pessoal do investigador, dado que este interage e posteriormente interpreta os fenómenos.

Segundo Ahrens (2008), considerando que a investigação interpretativa combina características tanto subjetivas como objetivas, podemos constatar que, a mesma se sobrepõe aos paradoxos em torno da incompatibilidade dos métodos qualitativos com os quantitativos. Relativamente ao estudo em causa, foram utilizados métodos qualitativos, nomeadamente entrevistas semiestruturadas, observação direta e análise documental.

As entrevistas semiestruturadas consistem num dos métodos mais adequados à pesquisa qualitativa (King, 2004), dado que o investigador possui um conjunto de questões organizadas por categorias de assunto, de modo a explorar e desenvolver os diversos temas em análise (Saunders *et al.*, 2009; Vieira *et al.*, 2009), contudo permite ainda adicionar novas questões ou omitir questões já formuladas, no decorrer da entrevista, consoante o decurso da mesma e os objetivos do estudo (Saunders *et al.*, 2009). A observação direta é imprescindível para que o investigador esteja integrado na entidade por forma a observar todas as atividades, comportamentos e interações com os diversos intervenientes da entidade (Vieira *et al.*, 2009). A análise de documentação existente na entidade permite ao investigador contextualizar, clarificar e certificar a informação gerada e obtida pelas restantes técnicas (Vieira *et al.*, 2009).

### **3.2. Método de Investigação: Estudo de Caso**

O método de investigação consiste na técnica específica adotada por parte do investigador para conduzir o seu estudo (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002), como tal, influencia o modo

de como o mesmo obtém e averigua a informação (Mason, 2002; Vieira *et al.*, 2009), de acordo com a metodologia adotada no estudo (Ahrens e Chapman, 2006; Vieira, 2009).

As práticas de contabilidade de gestão resultam de uma construção social com um determinado contexto económico, social e organizacional (Baxter e Chua, 2006). Adicionalmente, para que seja possível compreender esta complexa realidade, torna-se necessário ter uma orientação holística (Miles e Huberman, 1994; Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 1990), adotar um *design* de investigação qualitativo (Eisenhardt, 1989) e recorrer a métodos e técnicas coerentes com esta perspetiva.

Deste modo, o método utilizado foi o estudo de caso, dado que é o método mais utilizado na área da contabilidade de gestão face às outras áreas da contabilidade (Cooper e Morgan, 2008; Ryan *et al.*, 2002) e é o que mais se adequa para proceder à condução do estudo do investigador (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011).

O estudo de caso pode ser definido como uma investigação empírica que investiga um dado fenómeno no seu contexto real, nomeadamente quando as delimitações entre o fenómeno e o contexto não são claramente evidentes (Yin, 2009), recorrendo a múltiplas fontes de evidência (Saunders *et al.*, 2009; Yin, 2003) e podendo ser utilizado para explorar a aplicação de novos procedimentos (Dalci *et al.*, 2010).

Independentemente da vasta aplicabilidade dos estudos de caso em diferentes disciplinas (Young, 1999), recentemente a sua diversidade de elaboração tem vindo a aumentar (Busco *et al.*, 2007), contestando assim a hegemonia dos métodos quantitativos, devido ao aumento da necessidade de observação e análise de determinadas ferramentas no contexto organizacional (Young, 1999).

Contudo, Baxter e Chua (1998) e Humphrey e Scapens (1996) realçam ainda que, a conceção de um estudo de caso requer um conhecimento profundo ao nível do enquadramento teórico. De facto, este método de investigação assenta-se numa elevada variedade de evidência empírica (Marginson, 2004) e tem como propósito interpretar as circunstâncias de um dado caso (Humphrey e Scapens, 1996) uma vez que, existe uma pressuposição de que a existência da realidade é independente do seu observador (Richardson, 2012). Deste modo, Baxter e Chua (1998) argumentam que o investigador é o ponto fundamental de todo o processo, dado que representa o instrumento de investigação principal.

No que concerne à aplicabilidade do estudo de caso, importa ainda referir que a mesma, não só possibilita uma descrição exaustiva das práticas contabilísticas (Berry e Otley, 2004; Busco *et al.*, 2007) e uma compreensão profunda dos processos internos da entidade, como também

requer interdisciplinaridade (Hopper *et al.*, 2001) como resultado da interação constante entre a observação e a teoria (Humphrey e Scapens, 1996).

Adicionalmente, e tendo em consideração o que fora referido anteriormente, importa ainda salientar que, algumas das características presentes neste estudo consistem no facto, do investigador possuir um controlo limitado sobre os eventos, de ocorrer de uma observação de um fenómeno contemporâneo no seu contexto real, de existirem questões centrais de “como” e/ou “porquê” (Yin, 2009), do conhecimento sobre o fenómeno ser reduzido, das teorias disponíveis para explicar o fenómeno não serem adequadas (Halinen e Tornroos, 2005) e da existência de uma crescente necessidade de explorar uma determinada situação que ainda não está claramente definida (MacNealy, 1997).

Deste modo, a presente investigação enquadra-se nas características de um estudo de caso de natureza experimental (Ryan *et al.*, 2002), seguindo a lógica da *Innovation Action Research* proposta por Robert Kaplan no final do século XX.

O estudo de caso experimental compreende o resultado de técnicas, práticas e procedimentos, levados a cabo por parte do investigador, com o propósito de aplicar técnicas ou ferramentas de gestão em determinadas entidades e, posteriormente, analisar o impacto dessa implementação (Ryan *et al.*, 2002). Concomitantemente, ao permitir estudar os problemas, as dificuldades de implementação e os benefícios da sua adoção, os investigadores têm dado uma elevada importância a esta natureza de estudo de caso (Ryan *et al.*, 2002).

A abordagem metodológica denominada por *Innovation Action Research* advém do facto de, ao ser questionado por gestores relativamente a problemas relacionados com os sistemas de custeio e de mensuração do desempenho, Robert Kaplan constatou que não existiam soluções, quer em casos de ensino quer na literatura, dando origem à existência de uma lacuna entre as necessidades dos gestores e aquilo que se encontra a ser lecionado e estudado por parte de académicos e investigadores (Kaplan, 1998). A inexistência de inovação nos sistemas de gestão de custos e desempenho conduziu Kaplan (1998) a constatar que, uma estratégia de pesquisa de campo observacional não seria aplicável para resolver a lacuna existente na prática e teoria da contabilidade de gestão, dado que os estudos extensivos de práticas existentes apenas documentariam práticas obsoletas e ineficazes, e não as práticas inovadoras necessárias.

Por fim, importa destacar que, ambas as abordagens supramencionadas, apresentam algumas semelhanças em torno da envolvência do investigador na análise do processo de conceção e implementação de um conceito inovador para as entidades visto que, por um lado, o estudo de caso experimental tem como propósito conceber técnicas inovadoras, estudar problemas e dificuldades da implementação e analisar os benefícios da sua adoção (Reddy *et al.*, 2012), por

outro lado, a *Innovation Action Research* resulta de uma estrutura lógica que é representada por um ciclo de pesquisa, sendo que inicialmente os investigadores observam e analisam as práticas organizacionais que são deficitárias e que podem ser melhoradas, seguidamente começam a observar e documentar práticas inovadoras, posteriormente ensinam e falam sobre o processo de inovação, mais tarde escrevem livros e artigos de jornais sobre essas mesmas práticas inovadoras e, por fim, implementam o conceito em entidades (Kaplan, 1998).

### **3.2.1. *Innovation Action Research***

A popularidade do método *Innovation Action Research* deriva do facto do mesmo ter sido utilizado para estudos que produziram ferramentas inovadoras na área da contabilidade de gestão como o Activity-Based Costing e o Balanced Scorecard (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016).

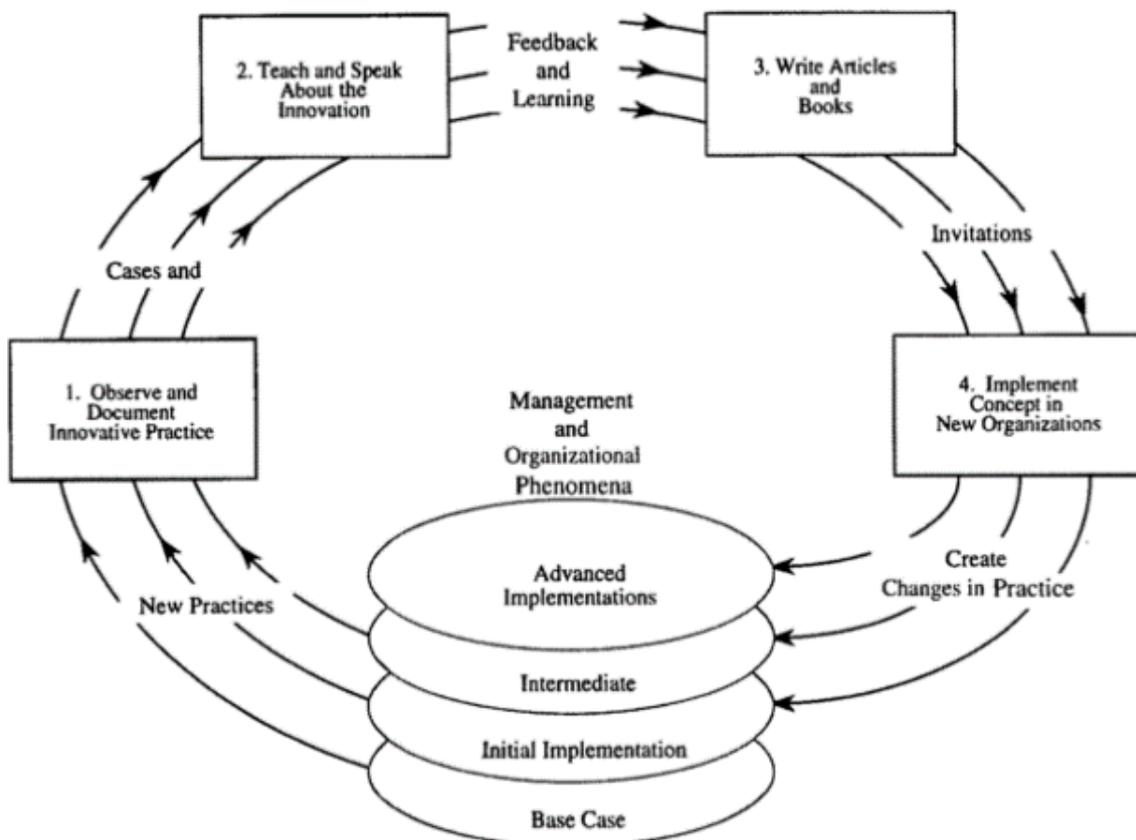
A essência desta abordagem resulta do envolvimento dos investigadores na criação e desenvolvimento de novas práticas de gestão que se acredita que podem vir a ser implementadas em diversas entidades (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016). Os investigadores cooperam estritamente com algumas empresas com o intuito de, não só verificar a possibilidade de implementar uma nova teoria noutras entidades, como também para desenvolver e aperfeiçoar a teoria e os métodos da sua implementação (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016).

A principal limitação prática deste método de pesquisa reside no facto de ser necessário aceder a uma grande variedade de entidades, o que torna o programa de pesquisa bastante extenso e desafiador para a grande maioria dos investigadores (Labro e Tuomela, 2003), contudo a difusão generalizada de uma nova teoria permite que a mesma seja testada em diferentes circunstâncias, o que origina um efeito positivo sobre o processo de modificação e o resultado final (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016).

#### **3.2.1.1. *Innovation Action Research Cycle***

A estrutura base da abordagem *Innovation Action Research* é representada pelo ciclo de pesquisa apresentado na figura 8, onde os investigadores começam por, observar que as práticas administrativas e organizacionais existentes são inadequadas e que podem ser melhoradas, e lançar programas de investigação, com o intuito de encontrar abordagens inovadoras que respondam à mudança e ao novo ambiente da prática empresarial (Kaplan, 1998).

**Figura 8 – O *Innovation Action Research Cycle***



Fonte: Kaplan (1998)

O *Innovation Action Research Cycle* começa por identificar e elaborar soluções plausíveis para as lacunas documentadas na prática existente (Kaplan, 1998; Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016), podendo estas resultar tanto das experiências anteriores do investigador como da prática observada (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016), e discutir essas limitações de modo a aumentar o conhecimento e obter um conjunto de soluções iniciais para os inconvenientes existentes (Kaplan, 1998). Nesta primeira fase, a inovação identificada ainda se encontra numa fase primitiva, como tal, não só a mesma poderá ainda não ser generalizada e aplicável a muitas entidades sem que primeiramente haja um refinamento adicional (Kaplan, 1998), como também não é necessária uma fórmula generalizada e detalhada relativamente à solução proposta (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016).

O próximo passo compreende a apresentação, por parte dos profissionais especializados, de uma solução relativa ao problema analisado (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016). O conceito inovador pode ser apresentado sob a forma de estudos de caso que ilustram os pontos-chave (Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016), sendo que os processos de preparação e ensino dos mesmos permitem que os autores fiquem motivados e compreendam os fenómenos subjacentes de uma forma mais aprofundada, sistemática e concetual (Kaplan, 1998).

Adicionalmente, uma discussão ativa dos estudos de caso, providencia um teste antecipado e altamente valioso para o investigador acerca da validade e generalização da nova ideia; desafia as crenças, estimula o pensamento e ajuda a entender aprofundadamente os fenómenos; proporciona um *feedback* de uma elevada quantidade e diversidade de entidades sobre a generalização e aplicabilidade das ideias (Kaplan, 1998).

Posteriormente aos estudos de caso serem transmitidos diversas vezes e para diferentes audiências e os discursos sobre os fenómenos serem transmitidos em múltiplas ocasiões, o *Innovation Action Research Cycle* continua expondo as ideias para um público ainda mais amplo por meio da publicação de artigos científicos e livros (Kaplan, 1998). O intuito explícito ao escrever esses artigos é o de suscitar interesse, entusiasmo e debate sobre as novas ideias numa ampla audiência (Kaplan, 1998; Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016). De facto, as experiências de ensinar e falar sobre o conceito emergente permite ao investigador comunicar as ideias essenciais de forma acessível e compreensível perante um grupo de pessoas que não tinham uma experiência direta com o conceito, tornando este passo de comunicação vital para o investigador, dado que o posiciona como defensor de uma nova abordagem de gestão (Kaplan, 1998). A inexistência desta etapa impossibilitaria a obtenção de comentários e *feedback* de outras pessoas, o que conseqüentemente poderia quebrar o ciclo da inovação e cessar o avanço do novo conhecimento ou, pelo menos, adiar o mesmo consideravelmente (Kaplan, 1998).

Por fim, podemos constatar que, o envolvimento ativo do investigador com novas implementações atende a várias funções críticas, nomeadamente a validação de que o novo conceito é implementável a outras entidades e que o mesmo pode criar valor para as mesmas; o fornecimento de oportunidades de aprendizagem para promover o conhecimento sobre o conceito; a criação de conhecimento sobre o processo de implementação para novos conceitos (Kaplan, 1998; Raulinajtys-Grzybek e Swiderska, 2016).

No que concerne à validação do novo conhecimento, ao seguir o *Innovation Action Research Cycle*, o investigador acumulou, não só um conhecimento considerável relativo ao modo de como o novo conceito foi desenvolvido e implementado nas entidades, bem como consideráveis habilidades de ensino, criação de teoria e explicação do conceito, o que conseqüentemente torna o investigador na pessoa mais habilitada para aconselhar sobre a implementação da ideia num novo cenário (Kaplan, 1998).

Atendendo ao facto das formulações iniciais de um novo conceito não estarem completas e representarem apenas aquilo que foi aprendido a partir do conjunto inicial de implementações, podemos constatar que, ao implementar o conceito em novas entidades são providenciadas ao

investigador, um conjunto de novas oportunidades de aprendizagem que permitem um aumento do conhecimento relativo ao novo conceito (Kaplan, 1998).

No que respeita à criação de conhecimento sobre o processo de implementação de novos conceitos, podemos verificar que, o mesmo advém do facto do pesquisador, ao estar ativamente envolvido no processo de implementação, adquire um vasto conhecimento sobre as condições que originaram o sucesso ou insucesso das implementações da sua nova ideia (Kaplan, 1998).

No final do primeiro ciclo desta abordagem, a teoria e a prática encontram-se num nível superior (ver figura 8), sendo este avanço contínuo no conhecimento um aspeto crítico do processo (Kaplan, 1998). Adicionalmente, as implementações efetuadas com base no conhecimento adquirido na experiência anterior e na teoria melhorada representam uma melhoria significativa comparativamente àquelas que apenas tentam replicar as experiências iniciais (Kaplan, 1998).

#### 3.2.1.2. Second Loop Around the Innovation Action Research Cycle

O conhecimento adquirido ao repetir a implementação noutras entidades implicará que o pesquisador repita o *Innovation Action Research Cycle* (Kaplan, 1998). O primeiro passo decorre naturalmente do envolvimento do investigador com as novas implementações e permite que essas experiências sejam capturadas num novo conjunto de casos e notas académicas; no segundo passo, não só são concebidos novos estudos de caso, como também há um aumento da partilha das experiências com o público; posteriormente, o estímulo pela escrita, ensino e divulgação de novos casos dá origem ao terceiro passo, isto é, o investigador começa a escrever novos casos e livros que descrevem a sua teoria e aplicações melhoradas; por fim, após a publicação deste novo conteúdo, a procura de assistência por parte de novas entidades irá naturalmente aumentar novas implementações (Kaplan, 1998).

#### 3.2.1.3. Avaliação

O papel da avaliação compreende uma elevada importância para que os investigadores possam determinar se um novo conceito de gestão cria valor para a entidade, como tal, os mesmos deverão de ser adequadamente cétricos quanto às alegações associadas a qualquer nova abordagem (Kaplan, 1998). Neste momento, o investigador tornou-se num defensor da abordagem e pode beneficiar financeiramente através do recebimento de comissões em conferências, da execução de projetos de consultoria com entidades ou do estabelecimento de parcerias com consultoras (Kaplan, 1998). Consequentemente, dado o elevado envolvimento com o conceito e a sua implementação, o investigador poderá perder a sua neutralidade e tornar-se numa fonte de avaliação independente menos confiável (Kaplan, 1998).

De acordo com Kaplan (1998), as principais falhas na implementação de conceitos podem surgir, da implementação prematura do conceito, sem a supervisão dos autores, quando este ainda tem que ser desenvolvido para ser mais benéfico para a entidade; da gestão deficitária do projeto que desenvolve o novo sistema; da falha ou recusa por parte dos gestores em agir com base nos sinais do seu novo sistema.

Adicionalmente, o problema da independência e da objetividade para o investigador permanece, dado que há uma tensão entre o conhecimento profundo que o investigador tem sobre o fenómeno, que seria muito valioso durante a avaliação dos estudos, *versus* a posição defensiva do investigador para demonstrar o sucesso (Kaplan, 1998). Um método para resolver esta tensão poderia passar pela integração do investigador como membro ou consultor de uma equipa de avaliação, sendo os demais investigadores da equipa independentes, com a sua reputação, independência e objetividade (Kaplan, 1998).

#### 3.2.1.4. Compensação

A compensação recebida pelos investigadores como resultado da implementação do conceito nas organizações é outro dos aspetos mais controversos na *Innovation Action Research*, sendo que o proponente desta abordagem acredita que a mesma é vista como um fator crítico para uma *Innovation Action Research* de sucesso. Na realidade, Kaplan (1998) defende que as empresas não devem considerar o envolvimento dos investigadores com as implementações como um favor que as entidades estão a fazer aos investigadores, concedendo-lhes apenas permissão para que estes possam efetuar as suas investigações. Segundo Kaplan (1998), a compensação resulta num pequeno, mas importante, obstáculo para melhorar a probabilidade de que o projeto tenha um forte apoio dentro da entidade.

### **3.3. Etapas de Desenvolvimento do Estudo de Caso**

A elaboração de um estudo de caso requer que sejam seguidas diferentes etapas, sendo que segundo Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004) e Yin (2009), estas consistem no desenvolvimento do *design* da investigação, na preparação para a recolha de evidência, na recolha da evidência, na avaliação da recolha da evidência e análise da evidência, na identificação e explicação de padrões, no desenvolvimento da teoria e na elaboração do relatório do estudo de caso.

Como resultado dos estudos de caso serem caracterizados por analisar os fenómenos no seu contexto real (Yin, 2009), existe uma elevada subjetividade e complexidade, como tal, nem sempre as diferentes etapas foram seguidas de forma sequencial. Seguidamente, apresentar-se-á a caracterização das diferentes etapas e a sua aplicação no contexto da presente investigação.

### **3.3.1. Desenvolvimento do *Design* da Investigação**

O desenvolvimento de uma investigação requer que, inicialmente seja definido o *design* da investigação, isto é, que seja definida a sequência lógica que conecta os dados empíricos às questões de pesquisa iniciais do estudo e, em última instância, à sua conclusão (Yin, 2009).

A essência de uma investigação está relacionada com o desenvolvimento das questões de investigação (Scapens, 2004), devendo estas ser claras, concretas e relevantes de modo a permitir que seja possível definir um plano de investigação exequível considerando os recursos disponíveis (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004).

Adicionalmente, importa ainda salientar que, as questões de investigação, não só advêm dos *gaps* encontrados na revisão de literatura efetuada sobre o tema (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009), como também têm um papel decisivo no planeamento e conceção da investigação (Yin, 2009).

Após a elaboração do enquadramento teórico relativo à análise da rentabilidade dos clientes e aos sistemas de custeio tradicionais, ABC e TDABC, tornou-se possível definir a questão de investigação principal: “Como é que é efetuada a análise da rentabilidade dos clientes do Hotel segundo a metodologia TDABC?”. Posteriormente, surgiram as questões de investigação secundárias:

- (i) Quais os motivos que originam a existência de diferenças ao nível dos custos e da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes ao utilizar a metodologia TDABC?
- (ii) Quais as informações providenciadas que irão auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão relativamente às atividades necessárias para fornecer os serviços, aos custos dos recursos disponíveis para as atividades, à gestão da capacidade dos recursos destinados à realização das atividades e aos tempos necessários para executar as atividades?
- (iii) Quais as estratégias e programas que devem de ser adotados com o intuito de aumentar a fidelização e satisfação dos clientes bem como maximizar a rentabilidade global do Hotel?

### **3.3.2. Preparação para a Recolha de Evidência**

Normalmente, a elaboração de estudos de caso consiste apenas na recolha de evidência (Yin, 2009), contudo a mesma deverá de ser precedida por uma fase de preparação.

Deste modo, primeiramente foi realizado um enquadramento teórico sobre o tema (Capítulo 2), o que permitiu não só abordar o “estado da arte” da investigação sobre o tópico em análise, bem como compreender como se construíram as questões de investigação. Seguidamente, o investigador aprofundou os seus conhecimentos relativos à natureza metodológica, com o intuito de fundamentar a realização da investigação em campo (Secção 3.1, do Capítulo 3).

Adicionalmente, nesta fase de preparação, foi ainda realizada uma análise relativa às diversas fontes para produzir evidência e técnicas de recolha de dados – análise documental, observação e entrevistas – sendo as duas últimas o foco principal, dado que consistem nos métodos mais relevantes para a geração de evidência relativamente à presente investigação.

Por fim, dada a complexidade inerente à presente investigação, foi necessário analisar exaustivamente as várias etapas necessárias para a consumação da mesma, bem como elaborar uma calendarização de modo a estabelecer a duração de cada uma das etapas.

### **3.3.3. Recolha de Evidência**

A conceção de um estudo de caso implica necessariamente a recolha de evidência de uma dada entidade, contudo esta mesma fase constitui uma das principais dificuldades intrínsecas à realização de um estudo de caso. Neste sentido, em agosto de 2016, o investigador iniciou as conversações com o Diretor Geral da entidade em estudo (Anexo I).

Num primeiro contacto, conduzido por parte do investigador, do Diretor Geral, da Diretora Financeira e da Diretora de Recursos Humanos, foram realizados alguns enquadramentos relativos às qualificações do investigador e aos objetivos da realização do estudo de caso, bem como debatidos alguns detalhes relativos à confidencialidade das informações e ao modo de como será conduzida toda a investigação.

Posteriormente, foi firmado um acordo entre a Instituição Universitária do investigador, o Hotel e o investigador, de modo a tornar possível a realização da investigação e a assegurar a confidencialidade das informações e da identificação do Hotel (Anexo II).

A recolha e análise de informação na investigação qualitativa consistem num processo interativo (Marginson, 2004; Mason, 2002), que se sucede de forma natural e dinâmica, dado que existe uma conexão natural entre o modo de como a evidência é recolhida e como a análise é realizada.

Deste modo, aquando a recolha de evidência, Marginson (2004) refere que se torna necessário ter em consideração o que recolher, a quantidade de evidência a recolher e garantir o rigor da evidência recolhida. A obtenção da evidência poderá ser efetuada por meio de seis ferramentas, nomeadamente, documentos, registos de arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefactos físicos (Scapens, 2004; Silverman, 1998, 2005; Yin, 2009). Adicionalmente, verificamos que a qualidade do estudo de caso é robustecida por meio da utilização de múltiplas fontes de evidência (Scapens, 2004; Yin, 2009) e da sua complementaridade recíproca (Yin, 2009), bem como pelo recurso à triangulação da evidência de modo a reduzir os erros na análise e nas conclusões do estudo (Ryan *et al.*, 2002; Yin, 2009).

No que concerne ao estudo de caso, a recolha de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas com os colaboradores, recolha e análise documental, observação direta do processo operacional, vistas às instalações e de notas pessoais.

#### **3.3.4. Avaliação da Recolha da Evidência e Análise da Evidência**

A qualidade das conclusões obtidas e da recolha da evidência têm uma importância semelhante sendo que, segundo Yin (2009), a validade e transferibilidade da evidência são demonstradas aquando a verificação de três princípios: utilização de múltiplas fontes de evidência, criação de uma base de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia sequencial entre a evidência.

No que respeita à realização do primeiro princípio, esta está relacionada com o recurso à triangulação da evidência, nomeadamente através da obtenção de documentos providenciados por parte do Hotel, da realização de entrevistas com os colaboradores e da observação direta do processo operacional, de modo assim a, robustecer a validade das evidências descobertas por meio da combinação entre os diferentes métodos que fornecem informações complementares relativas ao mesmo fenómeno (Modell, 2009).

O segundo princípio concretizou-se devido ao facto de o investigador ter procedido à organização de toda a evidência recolhida, em notas e documentos de estudo de caso (Yin, 2009), com o intuito de posteriormente proceder à análise e reflexão sobre a evidência (Scapens, 2004). Neste caso, o primeiro conjunto de evidência foi recolhido através das entrevistas semiestruturadas aos colaboradores e da observação direta do processo operacional, sendo o segundo conjunto composto por documentos concedidos por parte do Hotel.

Por fim, a concretização do terceiro princípio representa uma elevada importância dado que, o mesmo permite que um observador externo consiga acompanhar toda e qualquer evidência existente desde as questões de pesquisa iniciais até às conclusões finais do estudo de caso (Yin, 2009), ao mesmo tempo que simplifica todo o processo da investigação caso seja necessário, a título de exemplo, proceder à introdução, substituição ou eliminação de dados.

#### **3.3.5. Identificação e Explicação de Padrões**

O recurso a múltiplas fontes de evidência, aliado à recolha de informação muito dissemelhante entre si, torna a análise da evidência numa tarefa de elevado grau de complexidade (Berry e Otley, 2004; Mason, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009). A conceção de um estudo de caso coeso e estruturado implica uma revisão contínua de toda a evidência com o intuito de identificar padrões e temas comuns (Scapens, 2004). Todavia, Miles e Huberman, (1994) e Yin (2009) consideram a sua identificação e explicação como uma tarefa rigorosa e

complexa, tornando esta etapa como uma das menos desenvolvidas. Consequentemente, Mason (2002), Miles e Huberman (1994) e Yin (2009) sugerem a utilização de diferentes métodos de análise da evidência.

Considerando que o intuito é a produção de conclusões analíticas evidentes (Berry e Otley, 2004), dever-se-á seguir as proposições teóricas que levaram à elaboração do estudo de caso e recorrer às questões de investigação formuladas. Adicionalmente, torna-se relevante ter em consideração que é necessário conceber uma ferramenta de modo a organizar a informação para o estudo de caso. De facto, primeiramente o investigador deve observar os padrões existentes, para que posteriormente possa contruir explicações plausíveis considerando as regularidades anteriormente observadas.

Neste sentido, para que o investigador consiga atingir este objetivo, torna-se necessário adotar uma postura metódica ao longo de toda a organização da informação recolhida, sendo que neste caso, os métodos de análise de dados adotados eram compostos por três etapas independentes: redução de dados, representação dos dados e identificação das conclusões e verificação (Miles e Huberman, 1994).

A preparação das entrevistas semiestruturadas aos colaboradores compreendeu a elaboração dos guiões bem como a ordem de trabalhos para cada entrevista, nomeadamente a data, os intervenientes, o propósito e outros aspetos de carácter operacional. Dada a necessidade de ser garantida a confidencialidade das informações obtidas, as entrevistas não foram gravadas, como tal, o investigador necessitou de proceder à realização das atas das mesmas, categorizadas pelos vários temas abordados (Baker, 1997), fazendo assim com que este procedimento seja determinante para a qualidade da investigação. Concludentemente, ao replicar este procedimento ao longo de toda a investigação, nomeadamente a categorização dos temas e documentos recolhidos, o investigador conseguiu identificar padrões que auxiliaram a descrição e explicação do estudo de caso (Ryan *et al.*, 2002), concretizando assim a redução dos dados. No que respeita à representação dos dados, o investigador adotou os métodos sugeridos por Miles e Huberman (1994) e Ryan *et al.* (2002), nomeadamente a elaboração de diagramas com o intuito de interligar e sistematizar a evidência recolhida. A identificação das conclusões e verificação ocorreu por meio dos processos relativos à redução e representação dos dados.

### **3.3.6. Desenvolvimento da Teoria**

Os estudos representam um papel indispensável para o desenvolvimento de teoria (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009), sendo o presente estudo uma dissertação de mestrado.

Neste sentido, dado que o propósito da realização da mesma não consiste no desenvolvimento de contributos para novas teorias sociológicas e organizacionais, o contributo da presente investigação consiste na contribuição para a literatura relativa à análise da rentabilidade dos clientes na hotelaria, utilizando a metodologia TDABC.

### **3.3.7. Elaboração do Relatório do Estudo de Caso**

A elaboração do relatório do estudo de caso consiste na última etapa da elaboração do desenvolvimento de um estudo de caso (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009), contudo a mesma deverá de ser iniciada com a maior antecedência possível, seguindo sempre uma lógica de revisão contínua e de preparação constante de diversos *drafts* (Yin, 2009).

Neste sentido, o investigador elaborou o relatório do estudo de caso no formato de narrativa de modo a analisar a rentabilidade dos clientes no Hotel utilizando a metodologia TDABC. Tendo em consideração o que fora referido anteriormente, o investigador decidiu adotar uma postura de revisão constante de todo o conteúdo por meio da elaboração de diversas versões do documento final.

Por fim, importa ainda realçar que, os contributos por parte dos colaboradores da entidade, bem como do orientador da presente dissertação, foram cruciais para que existisse uma melhoria contínua da investigação. No entanto, em consequência das imposições provenientes do Hotel, a identificação do mesmo e as identidades dos colaboradores que colaboraram na realização da investigação tiveram de permanecer anónimos por razões de confidencialidade.

## **3.4. Métodos de Recolha de Dados**

Ao longo da presente investigação foram utilizados diferentes métodos de recolha de dados, sendo as fontes principais as entrevistas e a observação direta e a fonte secundária a análise documental. A investigação decorreu entre janeiro de 2017 e junho de 2017, tendo sido elaboradas trinta entrevistas, incluindo a análise de documentos fornecidos por parte do Hotel e a fase de observação direta que decorreu ao longo do mês de maio e junho. Seguidamente, irão ser apresentados e descritos os métodos adotados para realizar o presente estudo de caso.

### **3.4.1. Entrevistas**

As entrevistas consistem numa técnica bastante recorrente na realização de investigação qualitativa (Baker, 1997; Holstein e Gubrium, 1997; Marginson, 2004; Mason, 2002; Silverman, 2005; Yin, 2009) devido ao facto de, não só gerarem evidência empírica por meio da colocação de questões aos colaboradores, como também por permitirem aos investigadores

entender as questões de forma profunda (Bryman e Bell, 2007) e extrair informações a partir da fonte mais próxima possível (Holstein e Gubrium, 1997).

No decorrer da presente investigação foram efetuadas entrevistas semiestruturadas, sendo a principal vantagem das mesmas o facto de serem flexíveis (Horton *et al.*, 2004). As entrevistas foram realizadas tendo como base um guião, iniciadas por meio de um enquadramento da investigação e com a garantia de que as informações recolhidas seriam confidenciais.

No que respeita ao registo das entrevistas, o mesmo fora efetuado por meio de anotações, sendo que posteriormente à entrevista, o investigador procedeu à redação da mesma de modo a poder registar detalhadamente, as respostas às questões colocadas e alguns dados relativos à entrevista como a data, hora, duração, local e dados do entrevistado.

As entrevistas decorreram ao longo do primeiro semestre de 2017 sendo que, tal como fora referido anteriormente, devido a questões de confidencialidade, não ocorreu a gravação das mesmas. Ao longo da presente investigação, não só foram realizadas trinta entrevistas formais a colaboradores dos diferentes departamentos, como também existiram diversos contactos e reuniões informais que permitiram o esclarecimento de dúvidas e recolha de informações.

No que respeita aos entrevistados, os mesmos incluem o Diretor Geral, a Diretora Financeira, a Diretora de Recursos Humanos, o Diretor de *Front Office*, o Chefe de Receção, os Sub-Chefes de Receção, o Diretor de *Food & Beverage*, a Chefe de Mesa, a Sub-Chefe de Mesa, o Chefe de Cozinha, a Governanta Executiva, a Governanta Geral de Andares e as Governantas de Andares. No total, a duração média das entrevistas realizadas é de aproximadamente 90 minutos, perfazendo assim um total de 45 horas despendidas para a realização das entrevistas.

Por último, importa ainda salientar a importância do papel do Diretor Geral, dado que mesmo, indicou quais é que deveriam de ser os entrevistados, acompanhou ininterruptamente toda a investigação, bem como demonstrou um elevado interesse e preocupação.

### **3.4.2. Observação**

A observação direta proporcionou ao investigador, ter um contacto direto com o objeto de estudo, de modo a permitir analisar as atividades e tarefas enquanto estas são executadas por parte dos colaboradores.

As observações consistem numa ferramenta de elevada importância, dado que permitem compreender os processos (Tharenou *et al.*, 2007), algo que é visto como sendo fundamental para a elaboração da presente investigação.

Neste sentido, o investigador realizou as observações no decorrer do mês de maio e junho com o intuito de, não só garantir que os dados recolhidos através das entrevistas

correspondessem com precisão à realidade com que os colaboradores se deparam, como também para analisar e esclarecer dúvidas de interpretação relativamente à natureza das atividades e das tarefas realizadas por parte dos colaboradores.

### **3.4.3. Documentação**

Para além das entrevistas e da observação direta, foi ainda utilizada outra fonte de recolha de evidência, nomeadamente a análise documental. No decorrer do estudo de caso, foram recolhidas informações relativas tanto ao setor de atividade como ao Hotel.

As primeiras foram obtidas com o intuito de efetuar uma descrição relativamente à indústria hoteleira na União Europeia e em Portugal, como tal, os dados obtidos referem-se a valores relacionados com, a título de exemplo, o número de hóspedes e dormidas, a origem dos hóspedes, proveitos totais e de aposento, rendimento médio por quarto disponível e preço médio por quarto disponível.

As segundas referem-se a documentos obtidos junto da entidade com o propósito de, não só realizar um enquadramento do Hotel, como também para efetuar a análise da rentabilidade dos clientes. Neste sentido, os documentos providenciados referem-se aos organogramas do grupo hoteleiro bem como do Hotel em estudo, a documentos de apresentação relativos a informações sobre o Hotel e a relatórios financeiros e de gestão do Hotel referentes ao período em análise. No entanto, importa ainda realçar que, os documentos foram entregues ao investigador no seu formato original, contudo por questões de confidencialidade, os mesmos não poderão ser integralmente apresentados, sendo apenas concedida a autorização para utilização dos dados necessários para que seja efetuada a presente investigação.

## **3.5. Qualidade das Conclusões da Investigação**

A qualidade de uma investigação encontra-se diretamente relacionada com a credibilidade contida no estudo. Neste sentido, Miles e Huberman (1994) defendem a utilização de um conjunto de táticas para avaliar e comprovar os resultados, com o intuito de assegurar a qualidade dos dados, a qualidade das explicações e que os padrões foram bem identificados e transmitidos.

A qualidade dos dados poderá ser confirmada por meio do recurso de um conjunto de estratégias, nomeadamente a averiguação da sua representatividade, a apreciação do impacto do investigador no estudo de caso e vice-versa, a aplicação da triangulação das fontes de dados e métodos utilizados e a atribuição de ponderações à evidência recolhida (Miles e Huberman, 1994). A qualidade das explicações poderá ser garantida através da eliminação das relações

artificiais, da replicação dos resultados, da obtenção de *feedback* por parte dos principais intervenientes, da utilização de testes “se-então” e da verificação da não aplicabilidade das explicações rivais (Miles e Huberman, 1994). A qualidade das análises poderá ser efetuada mediante a análise criteriosa dos *outliers*, da utilização de casos extremos, do seguimento do imprevisto e da procura de evidência divergente (Miles e Huberman, 1994).

Neste sentido, no decorrer da fase de recolha de evidência, o investigador procedeu à adoção de um conjunto de procedimentos, tais como, a consumação de um número significativo de entrevistas (trinta), a aplicação de diferentes métodos de investigação (entrevistas, observação direta e análise documental), o recurso à triangulação da informação recolhida por meio da recolha de dados provenientes de fontes distintas e a realização de validações contínuas relativas à evidência recolhida através da discussão verbal e escrita com diversos colaboradores.

No que respeita ao momento da análise da evidência, a estratégia adotada consistiu, não só na replicação dos *outputs* obtidos por meio da recolha de dados adicionais, bem como através da averiguação integral do estudo de caso elaborado por parte de um colaborador do Hotel. Adicionalmente, importa ainda realçar que, no decurso da fase anteriormente referida, o investigador obteve um *feedback* contante por parte do Diretor Geral e da Diretora Financeira.

Em adição às táticas que foram referidas anteriormente cujo o propósito, segundo Miles e Huberman (1994), prende-se com a obtenção da confiabilidade, replicabilidade, reatividade e representatividade, assume também relevância mencionar que existem outros testes que permitem confirmar a confiabilidade do método. Nesse âmbito, Yin (2009) defende que existem quatro testes que permitem assegurar a credibilidade do estudo de caso, nomeadamente a validação do modelo, a validação interna, a validação externa e a confiabilidade, sendo que alguns dos testes complementam (ou coincidem) com as táticas supramencionadas.

No que concerne à validação do modelo, que também pode ser denominada de validação dos dados e que consiste na determinação de medidas operacionais adequadas aos conceitos que estão a ser analisados, Yin (2009) refere que devem de ser adotados três princípios aquando a recolha de dados, nomeadamente a conceção de uma base de dados, a articulação entre os vários resultados obtidos e o recurso a múltiplas fontes de evidência. De facto, dado que o investigador recorreu a diferentes fontes de evidência (entrevistas, observação direta e análise documental), o uso da triangulação dos dados está intimamente efetivado, o que potencializa a qualidade da investigação. Aquando a recolha da evidência, o investigador tomou a decisão de organizar e categorizar com intuito de estruturar de forma eficiente e eficaz toda a informação obtida. Adicionalmente, importa ainda realçar que, durante a realização da investigação bem como no término da mesma, o estudo de caso foi integralmente revisto por parte dos responsáveis do

Hotel com o propósito de, não só garantir a confidencialidade da identidade e das informações, bem como para garantir a fiabilidade dos dados e resultados.

No que respeita à validação interna, a mesma está diretamente relacionada com a fiabilidade dos resultados obtidos e decorre de estratégias que tencionem eliminar a ambiguidade e a contradição (Yin, 2009). Dada a natureza do estudo de caso, a validade interna assume uma relevância determinante uma vez que, define se os resultados obtidos do estudo de caso são adequados tendo em consideração a evidência recolhida da amostra selecionada; é determinada pela qualidade do planeamento e da execução do estudo, incluindo a adequação da coleta e análise dos dados; é uma condição necessária, mas não suficiente, para que o estudo de caso possa ser considerado de utilidade prática. Nesse sentido, o investigador procurou, junto do seu orientador bem como de colaboradores do Hotel, certificar-se que os fatores supramencionados estavam a ser cumpridos de modo a garantir que a investigação estava a ser corretamente conduzida e que os resultados obtidos correspondiam à realidade observada.

Relativamente à validação externa, a mesma diz respeito ao grau de generalização dos resultados obtidos de um estudo em particular para outros contextos e à coerência dos resultados do estudo de caso com os resultados de outras investigações (Yin, 2009). Tendo em consideração que o presente estudo consiste na análise da rentabilidade dos clientes num hotel utilizando a metodologia TDABC, os resultados não poderão ser generalizados para toda a indústria hoteleira, dado que apesar de existirem semelhanças entre diferentes unidades hoteleiras, existem também um conjunto de características dissemelhantes. Contudo, o investigador sugere nas conclusões do presente estudo de caso que este modelo de investigação poderá ser replicado noutras unidades hoteleiras, considerando as devidas adaptações necessárias, de modo a proporcionar um aumento do conhecimento relativo à identificação dos níveis de rentabilidade dos clientes e à compreensão da aplicação desta metodologia na indústria hoteleira.

Por último, a questão da confiabilidade da presente investigação, que consiste na replicação dos procedimentos adotados tendo em vista a obtenção de resultados similares, poderá ser assegurada no presente capítulo visto que, o mesmo compreende uma discriminação detalhada e completa de todos os procedimentos adotados para a sua conceção. Em consonância com o que fora referido anteriormente, e apesar da confidencialidade da identificação da entidade e das informações e documentos acedidos, o presente estudo poderá ser replicado por outros investigadores noutras entidades com o intuito de averiguar se os resultados obtidos são idênticos aos da presente investigação.

## **CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO: A ANÁLISE DA RENTABILIDADE DOS CLIENTES DE UM HOTEL UTILIZANDO A METODOLOGIA TDABC**

### **4.1. Descrição da Indústria Hoteleira na União Europeia**

A União Europeia é um dos destinos turísticos mais importantes do mundo dado que, segundo a Organização Mundial do Turismo, cinco dos seus Estados-Membros – França, Espanha, Reino Unido, Itália e Alemanha – estão entre os dez melhores destinos turísticos do mundo. A hotelaria é considerada uma importante atividade na União Europeia visto que, contribui para o emprego e crescimento económico, bem como para o desenvolvimento das zonas rurais, periféricas ou menos desenvolvidas.

No conjunto do ano de 2016, estima-se que o número total de noites em empreendimentos turísticos na União Europeia seja superior a 2,8 mil milhões, um aumento de +2% em relação a 2015 (Anexo 3). A Espanha (454 milhões de noites, +7,8% face a 2015) acentuou a sua liderança face à França (395 milhões de noites, -4,6%), Itália (395 milhões de noites, +0,5%), Alemanha (390 milhões, +2,8%) e Reino Unido (292 milhões de noites, -4,5%) relativamente ao número de noites (Anexo 3), quer para negócios quer para lazer. As estimativas em 2016 para o número de noites em hotéis, casas de férias e parques de campismo aumentaram em relação a 2015 em +2,5%, +0,9% e +1,3% respetivamente (Anexo 4).

O aumento a nível da União Europeia refletiu as evoluções nacionais, sendo que de acordo com os dados disponíveis, Bulgária (+17,9%), Eslováquia (+16,0%) e Chipre (+10,9%) registaram o maior crescimento, enquanto França (-4,6%), Reino Unido (-4,5%) e Malta (-0,8%) registaram os maiores decréscimos (Anexo 5).

Em 2016, o setor de empreendimentos turísticos na União Europeia continuou a sua recuperação, iniciada em 2010, após dois anos de declínio, sobretudo devido ao aumento do número de dormidas por parte de turistas não-residentes (Anexo 6).

O número de noites dos turistas não-residentes cresceram a um menor ritmo em 2016 (+3,6%) face ao período homólogo (+4,6%), sendo que este crescimento se refletiu em todos os Estados-Membros com exceção de França (-8,7%) e Malta (-0,5%) (Anexo 7). Complementarmente, podemos constatar que, em termos absolutos, Espanha (294 milhões de noites ou 22% do total de noites de turistas não-residentes na União Europeia), Itália (196 milhões ou 15%), França (122 milhões ou 9%), Reino Unido (120 milhões ou 9%) e Áustria

(84 milhões ou 6%) registaram o maior número de noites de turistas não-residentes em estabelecimentos de alojamento turístico (Anexo 3).

O número de dormidas dos turistas residentes permaneceu relativamente estável (+0,6%) face ao período homólogo cujo aumento ascendeu a +3,3%, sendo que a Eslováquia foi o país que registou maior crescimento (+16,3%) e a Croácia (-11,9%), Reino Unido (8,3%), Malta (-8,2%), Chipre (-5,8%), Portugal (-2,7%), França (-2,6%) e Itália (-0,6%) registaram um decréscimo no número de dormidas face ao ano anterior (Anexo 8). Adicionalmente, podemos verificar que, em termos absolutos, Alemanha (310 milhões de noites ou 20% do total de noites de turistas residentes na União Europeia), França (273 milhões ou 18%), Itália (199 milhões ou 13%), Reino Unido (172 milhões ou 11%) e Espanha (160 milhões ou 10%) registaram o maior número de noites de turistas residentes em estabelecimentos de alojamento turístico (Anexo 3).

## **4.2. Descrição da Indústria Hoteleira em Portugal**

O setor hoteleiro é uma indústria altamente competitiva e uma das atividades económicas mais importantes a nível nacional. De facto, o presente setor assume uma importância significativa a nível nacional, quer ao nível da criação de emprego, quer pelo seu peso ao nível do crescimento económico.

Em 2016, o setor hoteleiro em Portugal era composto por 1.864 empreendimentos turísticos, sendo que 15,8% dos mesmos são pertencentes aos 20 maiores grupos hoteleiros portugueses, dos quais apenas 7 não têm presença internacional (Anexo 9); os empreendimentos turísticos de 4 estrelas (37%) e 3 estrelas (34%) eram os que tinham maior expressão (Anexo 10); a tipologia hotel representava 73% da totalidade de empreendimentos turísticos (Anexo 11).

No conjunto do ano de 2016 (Tabela 2), os estabelecimentos hoteleiros registaram 19,1 milhões de hóspedes e 53,5 milhões de dormidas, a que corresponderam aumentos de 9,8% e 9,6% respetivamente (+8,1% e +6,5% em 2015) especialmente no caso das dormidas (+3,1%), revelando estadias médias mais prolongadas; o mercado interno contribuiu com 15,2 milhões de dormidas (+5,2%), um aumento aproximado ao do ano anterior (+5,1%) e os mercados externos com 38,3 milhões (+11,4%), o que representa um acréscimo face ao ano precedente (+7,1%); os hóspedes não residentes representaram 71,5% das dormidas totais (70,4% no ano precedente), ao passo que os hóspedes residentes apenas representaram 28,5% das dormidas totais (29,6% no ano 2015); os proveitos totais aumentaram 17,0% e os de aposento 18,0%, ultrapassando o crescimento verificado no ano anterior (+13,0% e +14,7%); o rendimento médio por quarto disponível fixou-se em 42,60€, um aumento aproximado (+13,4%) ao do ano precedente (+13,9%).

**Tabela 2 – Resultados Globais Preliminares da Atividade Turística**

<b>Resultados Globais</b>	<b>2015 (Po)</b>	<b>2016 (Pe)</b>	<b>JAN-DEZ</b>
<b>Hóspedes</b>			
<b>Total</b>	<b>17 358,5</b>	<b>19 059,3</b>	<b>9,8%</b>
Residentes em Portugal	7 218,3	7 633,8	5,8%
Residentes no Estrangeiro	10 140,2	11 425,6	12,7%
<b>Dormidas</b>			
<b>Total</b>	<b>48 850,7</b>	<b>53 526,4</b>	<b>9,6%</b>
Residentes em Portugal	14 482,8	15 238,8	5,2%
Residentes no Estrangeiro	34 367,9	38 287,6	11,4%
<b>Proveitos Totais</b>			
<b>Total</b>	<b>2 478 982,4</b>	<b>2 900 691,5</b>	<b>17,0%</b>
<b>Proveitos de Aposento</b>			
<b>Total</b>	<b>1 776 467,5</b>	<b>2 096 781,5</b>	<b>18,0%</b>
Pe - Valor Preliminar			Unidade: 10 <sup>3</sup>
Po - Valor Provisório			

Fonte: INE (2017)

Em termos de análise por regiões, nomeadamente distribuição por NUTS II (Anexo 12 e 13), podemos constatar que, o Algarve (23%), a Área Metropolitana de Lisboa (15%) e a Região Autónoma da Madeira (7%), detêm 45% da totalidade de empreendimentos turísticos; registaram os valores mais elevados no que respeita à oferta hoteleira (43.077 quartos, 29.198 quartos e 13.998 quartos respetivamente), taxa de ocupação (61,8%, 71,2% e 72,7% respetivamente), número de dormidas (16.618.000 dormidas, 12.295.000 dormidas e 6.630.000 dormidas respetivamente) e número de hóspedes (3.697.000 hóspedes, 5.246.000 hóspedes e 1.212.000 hóspedes respetivamente); apresentaram os valores mais elevados relativamente ao rendimento médio por quarto disponível (41,10€, 53,60€ e 41,40€ respetivamente) e ao preço médio por quarto disponível (56,70€, 75,80€ e 55,10€ respetivamente).

### 4.3. Análise da Rentabilidade dos Clientes

O processo de implementação da análise da rentabilidade dos clientes do Hotel será efetuado tendo como base a estrutura presente na Figura 1 (Subsecção 2.1.2, Secção 2.1, do Capítulo 2). Contudo, na presente secção, apenas serão apresentadas algumas das etapas envolvidas no processo, nomeadamente o *site assessment*, *customer segmentation*, *cost analysis*, *revenue analysis*, *evaluate results* e *develop strategies and programs*, dado que as restantes (i.e., *system design*, *construction*, *automation*, *data input* e *output results*) tratam-se de etapas que apenas foram executadas com o intuito de simplificar, auxiliar e operacionalizar o sistema de análise da rentabilidade dos clientes do Hotel.

### 4.3.1. Site Assessment

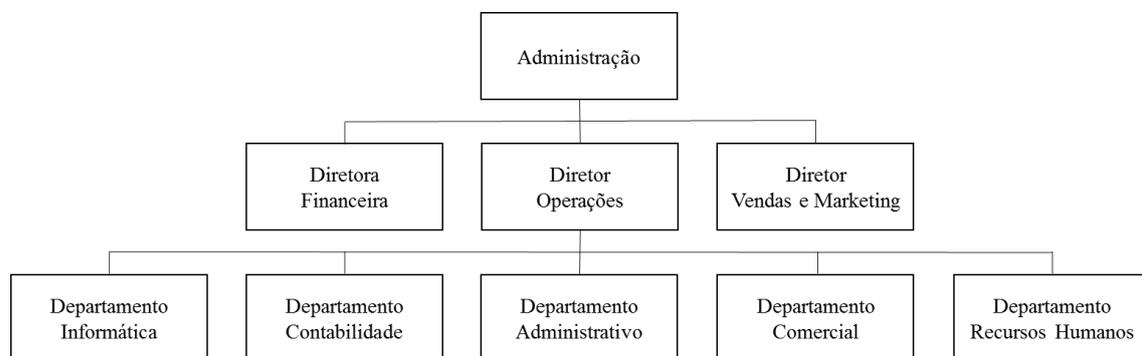
A primeira etapa da análise da rentabilidade dos clientes permite, por um lado, obter conhecimento e compreensão da entidade ao nível da sua estrutura organizacional e dos seus segmentos operacionais, por outro lado, examinar os sistemas contabilísticos e de *front office* ao nível do tipo de informações geradas por parte dos mesmos para que os gestores possam tomar decisões.

#### 4.3.1.1. Apresentação e Descrição do Hotel

O Hotel em estudo trata-se de uma unidade hoteleira de categoria de 5 estrelas, sediada em Lisboa, pertencente a um dos principais grupos hoteleiros portugueses, sendo este composto por sete unidades hoteleiras localizadas em território nacional e uma em território estrangeiro.

Embora o grupo hoteleiro ao qual o Hotel em estudo pertence apresente, atualmente, um elevado volume de negócios bem como uma elevada quota de mercado, o que lhe confere a denominação de um dos maiores grupos hoteleiros portugueses, a sua estrutura organizacional é relativamente simples, sendo a autoridade e responsabilidade centralizada nos níveis hierárquicos superiores.

**Figura 9 – O Organograma do Grupo Hoteleiro**



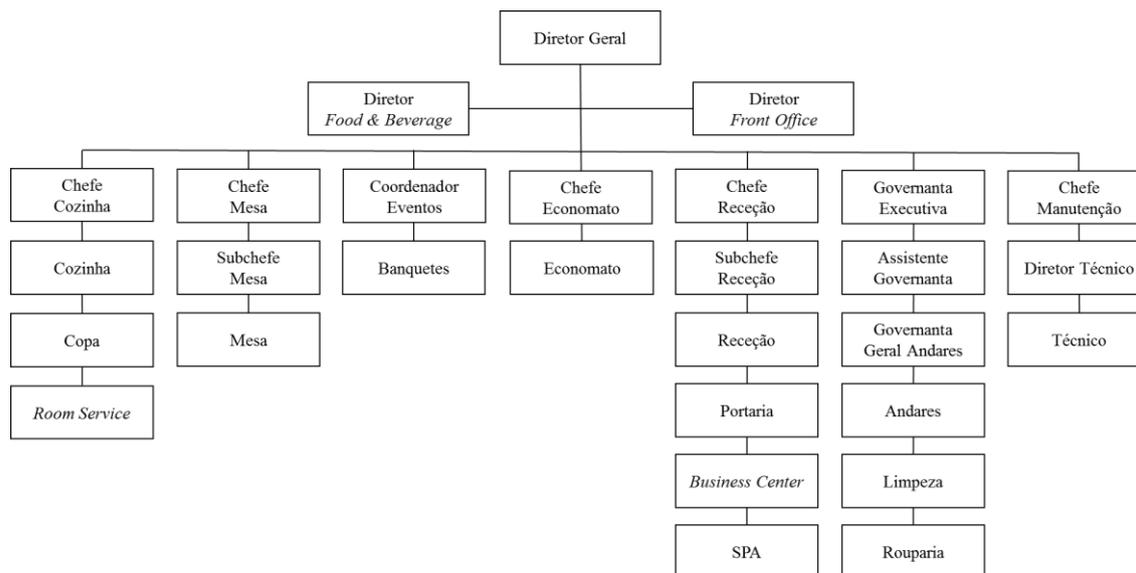
**Fonte:** Adaptado do Hotel

Adicionalmente, tal como podemos observar na Figura 9, por um lado, nos níveis hierárquicos superiores encontramos a Administração, o Diretor de Operações, a Diretora Financeira e o Diretor de Vendas e Marketing, por outro lado, existem ainda um reduzido conjunto de departamentos, o que promove a eficiência e eficácia da comunicação interdepartamental, bem como com a Administração.

O intuito do Hotel é o de proporcionar uma experiência única e inesquecível, por meio do charme, decoração, conforto e serviço de excelência. Adicionalmente, independentemente da finalidade da estadia, nomeadamente em trabalho ou lazer, o Hotel pretende que todos os seus clientes sintam um acolhimento especial e exclusivo.

No que concerne à estrutura organizacional do Hotel, no topo da hierarquia, encontramos o Diretor Geral que tem como funções, por um lado, controlar o bom funcionamento de cada departamento e, por outro lado, reportar de forma regular ao Diretor de Operações. Seguidamente, encontramos evidenciadas as principais áreas ou departamentos – *Front Office* e *Food & Beverage*. Por fim, tal como podemos observar na Figura 10, existem ainda um vasto conjunto de áreas ou departamentos inseridos na estrutura organizacional do Hotel.

**Figura 10 – O Organograma do Hotel**



**Fonte:** Adaptado do Hotel

No que respeita às instalações existentes no Hotel em análise, verificamos que, o mesmo possui 260 quartos distribuídos por quatro categorias; 20 salas para reuniões ou banquetes; 4 salas privadas; *business center*; restaurante com serviço de pequeno-almoço, almoço e jantar; bar; piscina interior; ginásio; jacuzzi; sauna; banho turco; 3 salas de tratamentos e massagens.

#### 4.3.1.2. Informação Gerada para a Tomada de Decisão

A análise da rentabilidade dos clientes do Hotel corresponde ao período entre 01 de outubro de 2016 e 31 de dezembro de 2016, como tal, todos os dados financeiros e não financeiros apresentados neste capítulo dizem respeito a este período específico.

O sistema de contabilidade de gestão do Hotel regista, os custos incorridos, por *activity-cost pool*, incluindo tanto os departamentos operacionais como os não operacionais, bem como as receitas obtidas por departamento operacional. Em seguida, serão apresentadas as informações de contabilidade de gestão, referentes ao período e *activities-cost pools* em análise, que a administração recorre para apoiar a tomada de decisões, nomeadamente as receitas obtidas e os custos incorridos no *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* no último trimestre de 2016.

**Tabela 3 – Demonstração de Resultados por Activity-Cost Pool**

<b>Demonstração de Resultados</b>	<i>Front Office</i>	<i>Housekeeping</i>	<i>Food &amp; Beverage</i>	<b>Total</b>
<b>Vendas</b>				
Alojamento	1.387.584 €			1.387.584 €
Alojamento Suplemento	953 €			953 €
Alojamento Cama Extra	57 €			57 €
Alojamento EC	1.165 €			1.165 €
Alojamento LC	1.434 €			1.434 €
Alojamento UPG VT	396 €			396 €
Alojamento UPG Tipo	2.125 €			2.125 €
Alojamento Suite	646 €			646 €
Alojamento Cancelamento	- 442 €		-	442 €
No-Show	7.323 €			7.323 €
Comidas	5.194 €		73.277 €	78.471 €
Bebidas	15.943 €		44.832 €	60.775 €
Cafeteria			167.684 €	167.684 €
HB/FB Comidas			14.824 €	14.824 €
<b>Total Vendas</b>	<b>1.422.378 €</b>		<b>300.617 €</b>	<b>1.722.995 €</b>
<b>Custos das Vendas</b>				
Comidas	875 €		17.365 €	18.240 €
Bebidas	1.300 €		5.129 €	6.429 €
Cafeteria			64.297 €	64.297 €
Consumíveis p/ lavanderia			6 €	6 €
<b>Total Custos das Vendas</b>	<b>2.175 €</b>		<b>86.797 €</b>	<b>88.972 €</b>
<b>Custos com Pessoal</b>				
Extras	2.627 €	1.876 €	37.871 €	42.374 €
Remunerações Fixas	35.604 €	41.340 €	68.840 €	145.784 €
Remunerações Adicionais	2.813 €	2.009 €	12.868 €	17.690 €
Subsídios Natal/Férias	4.635 €	3.311 €	15.568 €	23.514 €
Encargos (Seguro/SS)	5.868 €	4.191 €	22.981 €	33.040 €
Refeitório	1.944 €	3.888 €	4.993 €	10.826 €
Fardamento	1.045 €	1.142 €	2.712 €	4.899 €
Deslocações		54 €	11 €	65 €
Indeminizações		573 €		573 €
Formação Profissional	400 €		109 €	509 €
Medicina Trabalho/Farmácia	38 €			38 €
Alimentação em Dinheiro	521 €			521 €
Seguro Acidentes Trabalho	520 €	866 €	1.014 €	2.400 €
Prémios e Incentivos			300 €	300 €
<b>Total Custos com Pessoal</b>	<b>56.015 €</b>	<b>59.251 €</b>	<b>167.267 €</b>	<b>282.533 €</b>
<b>Outros Custos</b>				
Jornais	2.436 €			2.436 €
VIP (Água/Fruta)		7.870 €		7.870 €
Comissões Agência	86.070 €			86.070 €
Equipamento Restaurante Bar			88 €	88 €
Amenities	20.806 €		60 €	20.866 €
Lavandaria		25.310 €	4.119 €	29.429 €
Flores e Decoração	336 €	3.027 €	794 €	4.157 €

Limpeza e Conforto		3.438 €	4.877 €	8.315 €
Material Escritório	447 €	24 €	131 €	601 €
Comunicação	764 €		156 €	920 €
Música e Animação	60 €			60 €
Quebras	1.970 €	194 €	202 €	2.366 €
Descartáveis F&B		68 €	444 €	512 €
Trabalhos Especializados	10.497 €	552 €	475 €	11.524 €
Mat. Serv. Publicitários	2.315 €		96 €	2.411 €
Impressos	2.375 €	24 €	291 €	2.690 €
Conservação e Reparação	140 €	16 €		156 €
Reposição de Imobilizado	17.440 €	918 €	4.589 €	22.947 €
Amortizações e Reintegrações	6.673 €	18.908 €	46.713 €	72.294 €
Eletricidade	3.818 €	29.015 €	28.252 €	61.085 €
Gás	1.073 €	8.154 €	7.939 €	17.166 €
Água	1.065 €	8.093 €	7.880 €	17.038 €
Taxa de Esgotos	157 €	1.192 €	1.161 €	2.510 €
<b>Total Outros Custos</b>	<b>158.441 €</b>	<b>106.803 €</b>	<b>108.268 €</b>	<b>373.512 €</b>
<b>Resultado</b>	<b>1.205.747 € -</b>	<b>166.054 € -</b>	<b>61.715 €</b>	<b>977.978 €</b>

Fonte: Adaptado do Hotel

Em adição aos dados financeiros, o sistema de informação/contabilidade de gestão do Hotel também providencia um conjunto de informações de carácter não financeiro, relativas a cada segmento de cliente, nomeadamente a quantidade e percentagem de ocupação de quartos, o preço médio e a quantidade de pequenos-almoços, almoços e jantares.

**Tabela 4 – Dados Operacionais de *Front Office***

Segmentos de Clientes	Quartos Ocupados	Quartos Ocupados (%)	Preço Médio	Preço Médio (%)
Grupo 1	3.015	12,6%	114€	114%
Grupo 2	220	0,9%	106€	106%
Grupo 3	955	4,0%	107€	107%
Grupo 4	263	1,1%	116€	116%
Grupo 5	4.238	17,6%	111€	111%
Grupo 6	698	2,9%	135€	135%
Grupo 7	739	3,1%	106€	106%
Grupo 8	2.637	10,9%	70€	70%
Grupo 9	624	2,6%	85€	85%
Grupo 10	250	1,0%	50€	50%
Grupo 11	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
<b>Total</b>	<b>13.639</b>	<b>56,6%</b>	<b>100€</b>	<b>100%</b>

Fonte: Adaptado do Hotel

**Tabela 5 – Dados Operacionais de *Food & Beverage***

Segmentos de Clientes	Pequeno-Almoço	Almoço	Jantar	Total
Grupo 1	3.403	167	430	4.001
Grupo 2	257	15	34	306
Grupo 3	1.108	61	144	1.313
Grupo 4	303	16	39	359
Grupo 5	4.900	267	636	5.803
Grupo 6	827	47	111	985
Grupo 7	870	49	116	1.034
Grupo 8	3.099	172	413	3.683
Grupo 9	729	41	96	866
Grupo 10	295	17	39	352
Grupo 11	753	718	29	1.500
<b>Total</b>	<b>16.545</b>	<b>1.570</b>	<b>2.087</b>	<b>20.202</b>

Fonte: Adaptado do Hotel

#### 4.3.1.3. Abordagem de Gestão para a Tomada de Decisão

As principais decisões referentes aos clientes incluem as decisões relacionadas com o marketing, preços e alocação de capacidade. Neste sentido, a administração considerou um conjunto de fontes de informação de modo a poder tomar as suas decisões.

As decisões de marketing, incluindo decisões relativas à alocação do orçamento anual de marketing e publicidade, são baseadas em relatórios gerados internamente, bem como em relatórios emitidos por entidades externas. Enquanto os primeiros compõem as comparações entre o número de quartos e reservas previstos para os segmentos de clientes, os segundos incluem publicações referentes a eventos futuros e às tendências da procura dos clientes, tanto por nacionalidade como por tipo de cliente. Adicionalmente, a intuição e experiência hoteleira, consistem em dois fatores de relativa importância no papel da tomada de decisões.

As decisões relacionadas com a alocação de capacidade são efetuadas com base em informações de múltiplas fontes, incluindo informações geradas internamente, relatórios gerais da indústria e outros fatores como os eventos e a época do ano.

As decisões de preços são essencialmente orientadas pelo mercado, ou seja, estão dependentes das necessidades, características e comportamentos dos clientes. Contudo, dada a elevada competitividade presente no setor hoteleiro, estas decisões também serão influenciadas pelas ações tomadas por parte dos seus concorrentes.

#### **4.3.2. Customer Segmentation**

O processo de implementação da análise da rentabilidade dos clientes requer, primeiramente que seja efetuada uma análise da lista dos clientes atuais e a identificação dos clientes ativos

existentes na base de dados e, posteriormente, que os mesmos sejam agrupados em segmentos, de acordo com as suas características, necessidades e comportamentos.

**Tabela 6 – Segmentação dos Clientes do Hotel**

Segmentos de Clientes	Descrição
Grupo 1	Grupos com reserva por agências nacionais ou internacionais
Grupo 2	Clientes individuais com reserva por agências nacionais ou internacionais
Grupo 3	Clientes individuais com reserva efetuada diretamente com o Hotel com data de entrada no próprio dia/dia posterior
Grupo 4	Clientes individuais com reserva efetuada diretamente com o Hotel (balcão, telefone, website, e-mail)
Grupo 5	Clientes individuais com reserva efetuada via online
Grupo 6	Grupos com reserva por parte da empresa ou instituição
Grupo 7	Clientes individuais com reserva por parte da empresa ou instituição
Grupo 8	Grupos com reserva por operador turístico com contrato
Grupo 9	Clientes individuais com reserva por operador turístico com contrato
Grupo 10	Reservas de passageiros individuais efetuadas por companhias aéreas
Grupo 11	Clientes que vão ao hotel apenas para usufruir dos serviços de <i>food &amp; beverage</i>

**Fonte:** Adaptado do Hotel

Neste sentido, ao observar a Tabela 6, podemos constatar que, os clientes do Hotel foram segmentados em onze grupos distintos, sendo um dos mesmos referente a clientes que apenas se deslocam ao Hotel para usufruir das refeições existentes no restaurante, e os restantes referentes a clientes que efetuam reservas para permanecer no Hotel e que eventualmente consomem os serviços do restaurante.

#### **4.3.3. Cost Analysis**

Os cálculos dos custos segundo a metodologia ABC pressupõe que os recursos do Hotel foram utilizados na totalidade, e não de acordo com a capacidade prática, originando distorções ou imprecisões na alocação dos custos aos segmentos de clientes.

Adicionalmente, a alocação dos custos das atividades de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* pode tornar-se numa tarefa complexa para os gestores do Hotel, dado que a maneira como cada segmento consome os recursos dessas atividades e, conseqüentemente, incorre os custos, é bastante diferenciada.

De facto, a título de exemplo, por um lado, alguns segmentos de clientes, requerem mais informações relativamente aos serviços do Hotel, enquanto outros apenas necessitam das informações *standard*, por outro lado, alguns segmentos de clientes consomem uma maior quantidade de recursos das atividades de *front office* durante e no final da sua estadia, ao passo que noutros o seu consumo é relativamente inferior. Da mesma forma que, por um lado, alguns segmentos de clientes exigem mais tempo, por parte dos colaboradores, para decidir o que irão

consumir no restaurante, enquanto outros decidem rapidamente, por outro lado, alguns segmentos de clientes consomem todos os serviços disponíveis no restaurante, enquanto outros não usufruem da sua totalidade. Por fim, dada a natureza das necessidades, características e comportamentos dos segmentos de clientes, alguns requerem um maior consumo de recursos das atividades de *housekeeping*, no entanto outros consomem uma menor quantidade.

Deste modo, podemos verificar que, como consequência da existência de uma elevada diversidade de utilização de recursos por parte dos segmentos de clientes, a correta análise dos custos, segundo a metodologia ABC, consiste numa tarefa árdua e complexa visto que, como esta abordagem apenas utiliza uma única *cost driver rate* para cada atividade, as procuras de recursos associadas às atividades executadas no Hotel não são refletidas de forma adequada. Nesse sentido, o sistema de custeio TDABC, com os seus parâmetros e as suas equações de tempo, é considerado como o melhor mecanismo para refletir as procuras de recursos das atividades no Hotel.

A unidade de tempo, em minutos, utilizada para os cálculos dos custos segundo a metodologia TDABC consistem em tempos médios obtidos através das entrevistas e observações. Os colaboradores do Hotel trabalham 5 dias por semana e o horário de trabalho dos mesmos corresponde a 8 horas diárias. Contudo, as horas de trabalho supramencionadas apenas representam a capacidade teórica, enquanto os cálculos segundo esta metodologia são baseados na capacidade prática dos colaboradores.

Por fim, importa ainda realçar que, ao implementar a abordagem TDABC, os custos das atividades de suporte como os que são relativos aos departamentos de contabilidade, finanças, direção, comercial, recursos humanos e marketing não são atribuídos diretamente aos segmentos de clientes visto que, esses custos não podem ser determinados como custos específicos para os segmentos de clientes.

#### 4.3.3.1. Alocação dos Custos de *Front Office*

O *activity-cost pool* de *front office* compreende custos diretos e indiretos, tais como, amortizações, pessoal, energia, compras, comunicação, reposição de imobilizado, reparação e manutenção, entre outros. Os custos de *front office* foram alocados aos segmentos de clientes, tendo como base a capacidade prática dos rececionistas.

As tarefas relacionadas com a atividade de *front office* comportam a introdução de reservas; o fornecimento de informações aos clientes; a realização de *check-ins*; a abertura de conta de clientes; o controlo e fecho de conta de clientes; a realização de *check-outs*.

A variação do tempo despendido nas tarefas relacionadas com a atividade de *front office* dependem do segmento de clientes (Anexo 15). A título de exemplo, por um lado, os clientes pertencentes ao Grupo 3, chegam ao Hotel sem que haja uma reserva prévia, enquanto que nos clientes pertencentes ao Grupo 4, a introdução da reserva requer 6,6 minutos. Por outro lado, um cliente pertencente ao Grupo 3, necessita de um total de aproximadamente 11 minutos e 30 segundos para que sejam fornecidas as informações necessárias e que seja efetuado o check-in, ao passo que, no Grupo 4, são necessários 9 minutos e 30 segundos.

O tempo unitário total necessário para a realização desta atividade resulta do somatório dos tempos despendidos nas diferentes tarefas enunciadas anteriormente (Anexo 15). A título de exemplo, para um cliente inserido no Grupo 7, a introdução da reserva demora 2,7 minutos e o fornecimento de informações 3,6 minutos. Seguidamente, o ato de *check-in* tem uma duração de 5,9 minutos e a abertura de conta de cliente 2,5 minutos. No término da estadia do cliente, o controlo e fecho de conta do cliente requer 4,8 minutos e o ato de *check-out* 5,2 minutos. Deste modo, podemos verificar que, a totalidade do tempo despendido na atividade de *front office* para com um cliente inserido no Grupo 7 corresponde a 24,7 minutos. No que respeita ao total de minutos despendidos, no último trimestre de 2016, podemos verificar que, relativamente ao Grupo 7, o valor corresponde a 18.253 minutos. Adicionalmente, importa ainda referir que, no último trimestre de 2016, o total de minutos realmente necessários para realizar as atividades de *front office* ascendeu a 329.404 minutos.

Por meio da inclusão dos dados apresentados no Anexo 15, nomeadamente os que estão exibidos na coluna tempo unitário total, tornou-se possível desenvolver a seguinte equação de tempo com o intento de estimar o tempo necessário para realizar as atividades de *front office*:

Tempo Total<sub>Front Office</sub>

$$\begin{aligned} &= 23,9 * \#ClientesG1 + 28,2 * \#ClientesG2 + 24,5 \\ &* \#ClientesG3 + 27,7 * \#ClientesG4 + 23,8 * \#ClientesG5 \quad (14) \\ &+ 24,3 * \#ClientesG6 + 24,7 * \#ClientesG7 + 23,4 \\ &* \#ClientesG8 + 26,4 * \#ClientesG9 + 24,8 * \#ClientesG10 \end{aligned}$$

O Hotel em estudo possui um total de 12 colaboradores na receção, cuja capacidade teórica corresponde a 8 horas diárias. Dado que cada colaborador trabalha 5 dias por semana e 22 dias por mês, a capacidade teórica de cada rececionista ascende a 31.680 minutos por trimestre. Contudo, cada rececionista despende aproximadamente de 40 minutos da sua capacidade teórica para pausas, entradas e saídas, comunicações, etc. Nesse sentido, podemos constatar

que, por um lado, a capacidade prática de cada rececionista corresponde a aproximadamente 7 horas e 20 minutos por dia, o que resulta em 29.040 minutos por trimestre e, por outro lado, que a capacidade prática dos 12 rececionistas é de 348.480 minutos por trimestre.

No que concerne ao valor de custos indiretos incorridos durante o último trimestre de 2016, podemos constatar que, o montante corresponde a 214.456€ (Anexo 14). O cálculo do custo, por minuto, da capacidade fornecida é efetuado por meio do quociente entre o custo da capacidade fornecida e a capacidade prática dos recursos. Seguidamente, essa mesma taxa é multiplicada pelo total de minutos necessários para cada segmento de clientes de modo a que seja possível alocar os custos indiretos do *cost pool* de *front office* aos segmentos de clientes. A título de exemplo, sendo o custo por minuto da capacidade fornecida correspondente a 0,6154€ (214.456€ / 348.480 minutos), ao multiplicar esse mesmo valor pelo total de minutos necessários do Grupo 1, constatamos que foram alocados 44.345€ de custos indiretos do *cost pool* de *front office* ao Grupo 1 (Anexo 15).

Por fim, de acordo com os cálculos realizados anteriormente, podemos constatar que, aproximadamente 95% (329.404 minutos / 348.480 minutos) da capacidade prática dos recursos fornecidos para a atividade de *front office* haviam efetivamente sido utilizados para o processo produtivo no decorrer do período em análise. Deste modo, podemos verificar que, ao adotar a metodologia TDABC, os custos indiretos atribuídos aos segmentos de clientes correspondem a 202.716€ (Anexo 15), sendo o valor remanescente de 11.740€ (214.456€ – 202.716€) o correspondente aos custos indiretos dos recursos fornecidos que não foram utilizados para executar a atividade de *front office*.

#### 4.3.3.2. Alocação dos Custos de *Housekeeping*

O *activity-cost pool* de *housekeeping* contém custos indiretos, como amortizações, pessoal, energia, lavandaria, limpeza e conforto, reparação e manutenção, entre outros. A alocação dos custos totais do *activity-cost pool* de *housekeeping* é efetuada com base na capacidade prática dos colaboradores deste departamento.

As atividades de *housekeeping* são classificadas como atividades que ocorrem antes e após a estadia do cliente no hotel. Consequentemente, constatamos que estas atividades compreendem um conjunto de tarefas, nomeadamente o controlo e limpeza do quarto reservado antes do *check-in*; a limpeza, arrumação e reposição de roupas durante a estadia; a limpeza, arrumação e reposição de roupas após o *check-out*. Os tempos unitários despendidos nas diferentes tarefas são relativamente semelhantes em todos os segmentos de clientes (Anexo 16).

O tempo unitário total para a atividade de *housekeeping* resulta do somatório dos tempos unitários das diversas tarefas realizadas (Anexo 16). A título de exemplo, no caso de um cliente pertencer ao segmento do Grupo 2, antes do *check-in*, um colaborador despende de 3,4 minutos no controlo do quarto reservado e 8,2 minutos na sua limpeza, durante a estadia, o tempo requerido para a limpeza, arrumação e reposição de roupas ascende a 12,6 minutos, após o ato de *check-out*, são necessários 18,2 minutos para que seja efetuada a limpeza, arrumação e reposição de roupas, perfazendo assim um total de 42,4 minutos. Relativamente ao total de minutos despendidos, no último trimestre de 2016, podemos verificar que, relativamente ao Grupo 2, o valor corresponde a 9.328 minutos. Adicionalmente, importa ainda referir que, no último trimestre de 2016, o total de minutos realmente necessários para realizar as atividades de *housekeeping* ascendeu a 550.749 minutos.

Ao recorrer aos dados apresentados na coluna tempo unitário total da tabela do Anexo 16, tornou-se possível apresentar uma equação de tempo que possibilita a estimativa do tempo necessário para executar as atividades de *housekeeping*:

$$\begin{aligned} \text{Tempo Total}_{\text{Housekeeping}} &= 38,3 * \#ClientesG1 + 42,4 * \#ClientesG2 + 40,6 \\ &* \#ClientesG3 + 43,4 * \#ClientesG4 + 42,8 * \#ClientesG5 \quad (15) \\ &+ 39,8 * \#ClientesG6 + 43,2 * \#ClientesG7 + 37,3 \\ &* \#ClientesG8 + 42,2 * \#ClientesG9 + 39,9 * \#ClientesG10 \end{aligned}$$

No que concerne aos colaboradores deste departamento, o hotel emprega um total de 20 colaboradores, sendo a capacidade teórica de cada um correspondente a 8 horas diárias. Ao excluir o tempo ocioso, verificamos que a capacidade prática de cada colaborador reduz para 7 horas e 10 minutos por dia. Consequentemente, pressupondo que cada colaborador trabalha 5 dias por semana e 22 dias por mês, constatamos que, por um lado, a capacidade prática de cada colaborador corresponde a 28.380 minutos por trimestre e, por outro lado, que o valor total da capacidade prática corresponde a 567.600 minutos por trimestre.

A totalidade de custos indiretos incorridos ao longo do período em estudo corresponde ao montante de 166.054€ (Anexo 14). No que respeita ao custo, por unidade de tempo, da capacidade fornecida, ao dividir o custo total da atividade de *housekeeping* pela sua capacidade prática obtemos um valor de 0,2926€. Consequentemente, ao multiplicar esse valor pelo total de minutos despendidos em cada segmento de clientes, tornou-se possível alocar os custos do *cost pool* de *housekeeping* aos segmentos de clientes. A título de exemplo, considerando que a

taxa corresponde a 0,2926€ (166.054€ / 567.600 minutos) e que o tempo total despendido com os clientes do Grupo 9 foi de 26.333 minutos, verificamos que foram alocados 7.704€ de custos do *cost pool* de *housekeeping* ao segmento de clientes do Grupo 9 (Anexo 16).

Por último, ao recorrer à metodologia TDABC, verificamos que o total de custos das atividades de *housekeeping* que foram alocados aos segmentos de clientes foi de 161.125€ (Anexo 16) e que custo dos recursos não utilizados foi de 4.930€ (166.054€ – 161.125€). O motivo da existência desta diferença decorre do facto de 97% (550.749 minutos / 567.600 minutos) da capacidade prática ter sido efetivamente utilizada durante o período em análise.

#### 4.3.3.3. Alocação dos Custos de *Food & Beverage*

O *activity-cost pool* de *food & beverage* inclui custos diretos e indiretos, nomeadamente amortizações, pessoal, energia, compras, lavandaria, limpeza e conforto, reposição de imobilizado, reparação e manutenção, entre outros. Consequentemente, os custos totais deste *activity-cost pool* são alocados aos segmentos de clientes, tendo como base a capacidade prática dos colaboradores que operam neste departamento.

Adicionalmente, foram identificadas três atividades principais – preparação e serviço de pequeno-almoço, almoço e jantar. Por um lado, sendo as duas primeiras servidas em estilo *buffet*, as tarefas compreendidas nestas atividades consistem em confeccionar o *buffet*; dar as boas vindas aos clientes; prestar auxílio durante a refeição; aguardar que os clientes terminem a refeição; efetuar a limpeza após o serviço estar prestado. Por outro lado, no caso do jantar, sendo este servido ao estilo *à la carte*, as tarefas consistem em dar as boas vindas aos clientes e tomar nota dos pedidos; confeccionar e servir os pedidos; prestar auxílio durante a refeição; aguardar que os clientes terminem a refeição; efetuar a limpeza após o serviço estar prestado.

Os tempos unitários despendidos nas diferentes tarefas presentes na atividade de preparação e serviço de pequeno-almoço encontram-se presentes no Anexo 17, sendo que o tempo total necessário para efetuar esta atividade resulta do somatório dos tempos unitários despendidos nas diferentes tarefas e encontra-se apresentado na coluna tempo unitário total do Anexo 17. A título de exemplo, um cliente pertencente ao Grupo 5 requer de 5,8 minutos para que seja confeccionada a sua refeição, aquando a sua chegada os membros do staff do restaurante demoram 0,5 minutos a dar as boas vindas ao cliente, prestam auxílio durante a refeição durante 1,6 minutos, esperam 23,6 minutos que o cliente termine a sua refeição e procedem a limpeza durante 1,4 minutos após o cliente se retirar do restaurante. Neste caso, um cliente pertencente ao Grupo 5, requer um total de 32,9 minutos desde o momento da confeção do pequeno-almoço até ao final da limpeza (Anexo 17).

Ao recorrer aos dados apresentados na coluna tempo unitário total presente do Anexo 17, foi possível conceber a seguinte equação de tempo de modo a avaliar o tempo despendido na realização das atividades de preparação e serviço de pequeno-almoço.

$$\begin{aligned}
 \text{Tempo Total}_{\text{Pequeno-Almoço}} &= 43,4 * \#ClientesG1 + 35,7 * \#ClientesG2 + 32,7 \\
 &* \#ClientesG3 + 33,2 * \#ClientesG4 + 32,9 * \#ClientesG5 \\
 &+ 45,7 * \#ClientesG6 + 39,2 * \#ClientesG7 + 37,8 \\
 &* \#ClientesG8 + 32,5 * \#ClientesG9 + 36,5 * \#ClientesG10 \\
 &+ 37,8 * \#ClientesG11
 \end{aligned} \tag{16}$$

Sendo o serviço de pequeno-almoço servido em estilo *buffet*, podemos constatar que, em termos globais, os tempos despendidos na execução das tarefas desta atividade não têm uma elevada variação entre segmentos de clientes, sendo que a maior discrepância se encontra no tempo unitário despendido durante o consumo do serviço por parte do cliente. A título de exemplo, um cliente pertencente ao Grupo 6, demora sensivelmente mais 10 minutos do que um cliente que pertença ao Grupo 9 (Anexo 17).

No que respeita à atividade de preparação e serviço de almoço, as tarefas e o raciocínio são semelhantes ao apresentado anteriormente, como tal, seguidamente encontra-se apresentada uma equação de tempo, concebida com base nos dados apresentados na coluna tempo unitário total do Anexo 17, de modo a que seja possível capturar a estimativa de tempo necessário para executar esta atividade.

$$\begin{aligned}
 \text{Tempo Total}_{\text{Almoço}} &= 57,2 * \#ClientesG1 + 52,2 * \#ClientesG2 + 55,4 \\
 &* \#ClientesG3 + 53,2 * \#ClientesG4 + 54,2 * \#ClientesG5 \\
 &+ 69,2 * \#ClientesG6 + 63,3 * \#ClientesG7 + 62,3 \\
 &* \#ClientesG8 + 57,4 * \#ClientesG9 + 50,8 * \#ClientesG10 \\
 &+ 58,8 * \#ClientesG11
 \end{aligned} \tag{17}$$

Dado que o serviço de almoço, tal como o serviço de pequeno-almoço, é prestado em estilo *buffet*, em termos gerais, os tempos unitários despendidos nas diferentes tarefas são bastante semelhantes entre os segmentos de clientes, sendo que a tarefa onde existem maiores diferenças encontra-se no tempo unitário despendido durante almoço por parte do cliente. A título de exemplo, um cliente pertencente ao Grupo 10, demora sensivelmente menos 13 minutos do que um cliente que pertença ao Grupo 6 (Anexo 17).

No que concerne à atividade de preparação e serviço de jantar, a mesma poderá ser calculada com base na equação de tempo que se segue, sendo que a mesma foi concebida tendo em consideração os valores apresentados na coluna tempo unitário total do Anexo 17.

Tempo Total<sub>Jantar</sub>

$$\begin{aligned} &= 80,4 * \#ClientesG1 + 72,3 * \#ClientesG2 + 72,5 \\ &* \#ClientesG3 + 71,9 * \#ClientesG4 + 72,4 * \#ClientesG5 \\ &+ 89,5 * \#ClientesG6 + 79,7 * \#ClientesG7 + 83,7 \\ &* \#ClientesG8 + 76,2 * \#ClientesG9 + 71,8 * \#ClientesG10 \\ &+ 79,7 * \#ClientesG11 \end{aligned} \quad (18)$$

Embora a prestação do serviço de jantar seja diferente da de pequeno-almoço e almoço, as maiores diferenças entre segmentos de clientes continuam a recair sobre os tempos unitários despendidos durante o consumo da refeição. A título de exemplo, um cliente pertencente ao Grupo 6, demora sensivelmente mais 13 minutos do que um cliente que pertença ao Grupo 3 (Anexo 17).

Com base na primeira tabela apresentada no Anexo 17, podemos constatar que, o tempo total necessário para as atividades de preparação e serviço de pequeno-almoço, almoço e jantar foi de 616.367 minutos, 91.535 minutos e 162.498 minutos respetivamente, perfazendo um total de 797.407 minutos.

Relativamente ao número de colaboradores presentes neste departamento, podemos verificar que o mesmo corresponde a um total de 27 colaboradores, sendo a capacidade teórica de cada um correspondente a 8 horas diárias, ou seja, 823.680 minutos por trimestre pressupondo que cada colaborador trabalha 5 dias por semana e 22 dias por mês. Adicionalmente, importa ainda referir que, pressupondo que o tempo ocioso de cada colaborador corresponde a aproximadamente 30 minutos, podemos constatar que, a capacidade prática trimestral de cada colaborador ascende a 29.700 minutos, e que a capacidade prática da totalidade dos colaboradores presentes neste departamento corresponde a 801.900 minutos.

No que respeita ao valor de custos indiretos incorridos durante o período em análise, podemos verificar que, o montante dos mesmos ascende a 275.535€ (Anexo 14). O quociente resultante entre esse montante e o valor da capacidade prática da totalidade dos colaboradores corresponde a 0,3436€, ou seja, ao custo por cada unidade de tempo das atividades de preparação e serviço de *food & beverage*. Consequentemente, o produto entre essa mesma taxa e o número total de minutos despendido em cada segmento de clientes, permite que os custos indiretos das atividades de *food & beverage* sejam alocados aos segmentos de clientes. A título

de exemplo, sendo o custo por minuto da capacidade fornecida correspondente a 0,3436€ (275.535€ / 801.900 minutos), ao multiplicar esse valor pelo total de minutos necessários do Grupo 4, constatamos que foram alocados 4.728€ de custos indiretos do *cost pool* de *food & beverage* ao Grupo 4 (Anexo 17).

Em suma, segundo a tabela apresentada no Anexo 17, o montante total de custos indiretos das atividades de *food & beverage* que foram alocados aos segmentos de clientes foi de 273.991€, ou seja, segundo a metodologia TDABC, aproximadamente 99% (273.991€ / 275.535€) dos custos indiretos foram alocados aos segmentos de clientes. Adicionalmente, podemos constatar que, o total de custos dos recursos não utilizados para executar estas atividades corresponde a 1.544€ (275.535€ – 273.991€) visto que, de facto, apenas 1% ((801.900 minutos – 797.407 minutos) / 801.900 minutos) da capacidade prática é que não havia sido efetivamente utilizada no processo produtivo durante o período em análise.

#### 4.3.3.4. Síntese Conclusiva

Posteriormente à alocação dos custos indiretos incorridos no *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, segundo a metodologia TDABC, a cada um dos segmentos de clientes, torna-se relevante apresentarem-se os custos de cada uma destas atividades, bem como os custos totais por segmento de clientes. Assim sendo, em seguida encontra-se uma tabela onde estão apresentados, por segmento de clientes, os custos incorridos no *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, segundo a metodologia TDABC, ao longo do último trimestre de 2016.

**Tabela 7 – Custos por Segmento de Clientes**

Segmentos de Clientes	<i>Front Office</i>	<i>Housekeeping</i>	<i>Food &amp; Beverage</i>	Total
Grupo 1	44.825 €	33.783 €	83.113 €	161.721 €
Grupo 2	3.853 €	2.729 €	5.573 €	12.155 €
Grupo 3	14.552 €	11.343 €	22.844 €	48.740 €
Grupo 4	4.525 €	3.339 €	6.270 €	14.135 €
Grupo 5	62.751 €	53.066 €	101.111 €	216.928 €
Grupo 6	10.549 €	8.127 €	21.758 €	40.434 €
Grupo 7	11.351 €	9.340 €	20.393 €	41.083 €
Grupo 8	38.392 €	28.776 €	71.616 €	138.784 €
Grupo 9	10.238 €	7.704 €	15.183 €	33.124 €
Grupo 10	3.855 €	2.918 €	6.481 €	13.255 €
Grupo 11			31.525 €	31.525 €
<b>Total</b>	<b>204.891 €</b>	<b>161.125 €</b>	<b>385.868 €</b>	<b>751.884 €</b>

Fonte: Elaboração Própria

No que concerne aos custos incorridos no *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, e tendo em consideração os valores evidenciados na Tabela 7, constatamos que, por um lado, os

segmentos de clientes que apresentam uma maior percentagem são os grupos 1, 5 e 8 uma vez que, os mesmos representam, respetivamente, 71%, 72% e 66% dos custos incorridos, por outro lado, os grupos 2, 4 e 10 são os que têm uma menor contribuição dado que, a sua representação é de apenas 6%, 6% e 5%, respetivamente.

Em suma, ao analisar os valores globais em termos do nível de contribuição dos custos, verificamos que, os grupos que apresentam uma maior relevância são os grupos 1, 5 e 8, com um total de 69% dos custos totais, ao passo que, os que têm um menor peso são os grupos 2, 4 e 10, com um total de 5% dos custos totais.

#### 4.3.4. Revenue Analysis

Posteriormente à análise das informações geradas pelos sistemas de *front office* e contabilidade na primeira etapa do processo de análise da rentabilidade dos clientes, foi estabelecido que seria necessário estimar as receitas associadas cada segmento de clientes, como tal, o objetivo específico desta etapa é o de estimar e analisar as receitas obtidas, por segmento de cliente, em serviços hoteleiros, no último trimestre de 2016. Deste modo, seguidamente é apresentada uma tabela onde são evidenciadas, por segmento de clientes, todas as receitas obtidas no *front office* e no *food & beverage* durante o período em análise.

**Tabela 8 – Receitas por Segmento de Clientes**

Segmentos de Clientes	Front Office	Food & Beverage	Total
Grupo 1	343.251 €	59.533 €	402.784 €
Grupo 2	23.928 €	4.551 €	28.479 €
Grupo 3	106.565 €	19.540 €	126.105 €
Grupo 4	30.113 €	5.341 €	35.454 €
Grupo 5	476.266 €	86.349 €	562.616 €
Grupo 6	115.940 €	14.662 €	130.602 €
Grupo 7	72.089 €	15.392 €	87.481 €
Grupo 8	184.912 €	54.808 €	239.720 €
Grupo 9	56.022 €	12.888 €	68.910 €
Grupo 10	13.291 €	5.232 €	18.523 €
Grupo 11		22.321 €	22.321 €
<b>Total</b>	<b>1.422.377 €</b>	<b>300.617 €</b>	<b>1.722.995 €</b>

Fonte: Adaptado do Hotel

No que respeita às receitas de *front office* e *food & beverage*, ao analisar os dados apresentados na Tabela 8, verificamos que, por um lado, os segmentos de clientes que mais contribuem são os grupos 1, 5, e 8 visto que, os mesmos representam, respetivamente, 71% e 67% da receita obtida, por outro lado, os grupos 2, 4, 10 são os que têm uma menor contribuição uma vez que, a sua representação em ambos os serviços são de apenas 5% da receita obtida.

Por fim, em termos globais, ao nível da contribuição das receitas, os grupos que revelam uma maior preponderância são os grupos 1, 5 e 8, com um total de 70%, ao passo que, os que têm uma menor representação são os grupos 2, 10 e 11, com uma total de 4%.

#### 4.3.5. Evaluate Results

No presente estudo de caso, o objetivo primordial consiste em efetuar a análise da rentabilidade dos clientes, segundo a metodologia TDABC. Contudo, embora os dados relativos às receitas obtidas, por segmento de clientes, possam ser facilmente obtidos por meio do acesso aos relatórios financeiros e de gestão do Hotel, a obtenção dos dados relativos aos custos suportados, por segmento de clientes, consiste numa tarefa com um maior nível de dificuldade visto que, é necessário ter em consideração um vasto conjunto de fatores relacionados com as necessidades, características e comportamentos dos clientes, que por sua vez influenciam o consumo de recursos e, conseqüentemente, o valor dos custos incorridos.

A tabela seguidamente apresentada revela os dados relativos às receitas obtidas e custos incorridos, bem como à rentabilidade absoluta e relativa dos segmentos de clientes do Hotel, segundo a metodologia TDABC, no último trimestre de 2016.

**Tabela 9 – Rentabilidade dos Segmentos de Clientes**

Segmentos de Clientes	Receitas	Custos	Rentabilidade (€)	Rentabilidade (%)
Grupo 1	402.784 €	161.721 €	241.063 €	24,82%
Grupo 2	28.479 €	12.155 €	16.324 €	1,68%
Grupo 3	126.105 €	48.740 €	77.365 €	7,97%
Grupo 4	35.454 €	14.135 €	21.319 €	2,20%
Grupo 5	562.616 €	216.928 €	345.688 €	35,60%
Grupo 6	130.602 €	40.434 €	90.168 €	9,29%
Grupo 7	87.481 €	41.083 €	46.398 €	4,78%
Grupo 8	239.720 €	138.784 €	100.936 €	10,39%
Grupo 9	68.910 €	33.124 €	35.786 €	3,69%
Grupo 10	18.523 €	13.255 €	5.268 €	0,54%
Grupo 11	22.321 €	31.525 €	- 9.204 €	-0,95%
<b>Total</b>	<b>1.722.995 €</b>	<b>751.884 €</b>	<b>971.111 €</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaboração Própria

Por um lado, os valores referentes às receitas de cada segmento de clientes, são determinados por meio do somatório das receitas de *front office* e *food & beverage*, sendo estes valores obtidos, tal como referido anteriormente, mediante o acesso aos relatórios financeiros e de gestão do Hotel. Por outro lado, os valores relativos aos custos de cada segmento de clientes, são determinados por intermédio do somatório dos custos de *front office*, *housekeeping* e *food*

*beverage*, sendo estes valores obtidos, posteriormente à alocação dos custos destas atividades a cada segmento de clientes (Pontos 4.3.1.1, 4.3.1.2 e 4.3.1.3, Subsecção 4.3.3, Secção 4.3, do Capítulo 4). Por fim, os valores respeitantes à rentabilidade de cada segmento de clientes resultam da diferença entre as receitas obtidas e os custos incorridos, sendo ainda apresentados na última coluna os valores referentes à rentabilidade relativa de cada segmento de clientes.

De acordo com os valores apresentados na Tabela 9, podemos verificar que, por um lado, os segmentos de clientes do grupo 1, 5 e 8 são os que apresentam maiores níveis de rentabilidade (241.063€, 345.688€ e 100.936€ respetivamente), por outro lado, estes três segmentos representam cerca de 71% da rentabilidade global do Hotel. Adicionalmente, constatamos que, os segmentos de clientes do grupo 2, 10 e 11 são os que têm um menor nível de rentabilidade (16.324€, 5.268€ e -9.204€ respetivamente), sendo que o último grupo apresenta uma rentabilidade negativa, o que faz com que a rentabilidade destes três segmentos de clientes tenha uma representação de cerca de 1% da rentabilidade global do Hotel.

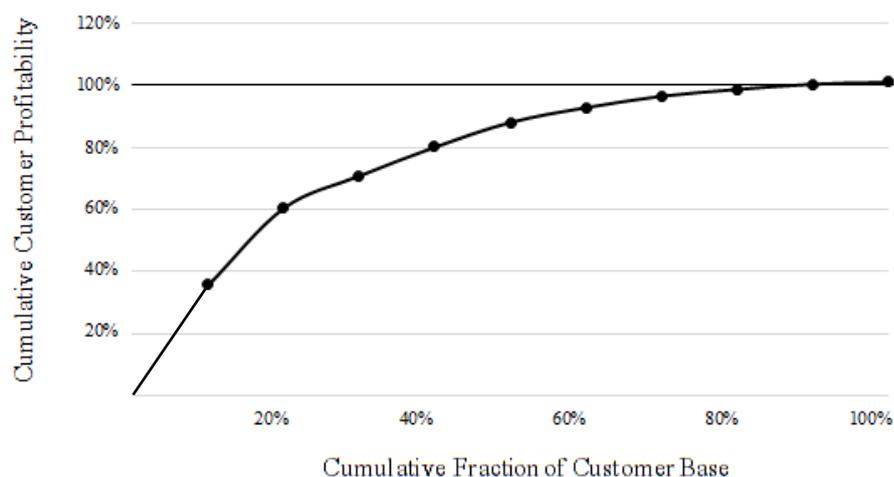
Deste modo, importa ainda salientar que, em consonância com o que fora referido e apresentado anteriormente (Pontos 4.3.1.1, 4.3.1.2 e 4.3.1.3, Subsecção 4.3.3, Secção 4.3, do Capítulo 4), um dos fatores que poderá estar na origem da existência de diferenças ao nível dos custos dos diferentes segmentos de clientes, ao recorrer à metodologia TDABC e excluindo o facto de existirem diferenças significativas no que respeita aos níveis de quantidade de atividade e número de clientes, está relacionado com o facto da existência de diferentes necessidades, características e comportamentos, fazendo com que, os custos incorridos sejam diferenciados devido às diferenças existentes relativamente aos níveis de consumo de recursos nas diversas atividades executadas para satisfazer as necessidades e exigências dos seus clientes. De facto, a título de exemplo, verificamos que, no que respeita à alocação dos custos de *front office* aos grupos 2 e 10, embora a quantidade de atividade dos primeiros seja inferior à dos segundos, devido ao maior consumo de recursos por parte do grupo 2 face ao grupo 10, os custos indiretos alocados ao grupo 2 são superiores aos alocados ao grupo 10 (Anexo 15).

Complementarmente, outro dos fatores que poderá provocar a presença de dissimilaridades nos níveis de rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, está relacionado com a adoção de uma política de preços consideravelmente diferenciada, e por vezes desadequada, fazendo com que as receitas obtidas não sejam as pretendidas, ou até em alguns casos insuficientes, tendo em consideração os custos suportados para com os segmentos de clientes do Hotel. De facto, a título de exemplo, constatamos que apesar das receitas obtidas por parte do grupo 11 serem superiores às do grupo 10, devido aos elevados custos incorridos por parte dos primeiros

face aos segundos, o grupo 11 apresenta uma rentabilidade negativa enquanto que o grupo 10 apresenta uma rentabilidade positiva (Tabela 9).

No que respeita à análise dos dados da rentabilidade dos clientes, outra das formas de o fazer está relacionada com a análise da distribuição da rentabilidade, nomeadamente por meio da curva de Stobachoff (Figura 11), cujo intuito é o de fornecer uma representação gráfica da distribuição da rentabilidade.

**Figura 11 – A Curva de Stobachoff do Hotel**



**Fonte:** Elaboração Própria

Tendo em consideração as explicações da construção e interpretação da curva evidenciadas anteriormente (Ponto 2.1.4.2, Subsecção 2.1.4, Secção 2.1, do Capítulo 2), podemos constatar que, à exceção do grupo 11, cujo nível de rentabilidade é negativo e, como tal, encontra-se inserido na parte direita do gráfico, todos os segmentos de clientes são rentáveis e, como tal, estão inseridos na parte esquerda do gráfico. De facto, esta curva representativa da distribuição da rentabilidade dos clientes demonstra que, por um lado, o lucro acumulado apenas ultrapassa a linha horizontal dos 100% aquando a inserção do terceiro grupo menos rentável (i.e., grupo 9) e, por outro lado, que apenas retorna aos 100% quando o único segmento de clientes que não é rentável é adicionado.

Adicionalmente, importa ainda realçar que, a forma da curva da rentabilidade dos clientes inclui um conjunto de informações relevantes sobre a vulnerabilidade dos mesmos, nomeadamente em relação aos níveis de dependência e subvenção dentro da base de clientes. Relativamente ao Hotel em análise, tendo em consideração não só que a dimensão da área sob a curva anteriormente apresentada é praticamente nula, bem como o formato da mesma, podemos constatar que, por um lado, o nível de dependência é aproximadamente nulo visto que, a rentabilidade do Hotel não depende de uma pequena proporção de clientes, por outro lado, o

nível de subvenção é quase nulo uma vez que, os clientes com maiores níveis de rentabilidade quase não subsidiam as perdas geradas por parte dos clientes com rentabilidade negativa.

Para concluir, no que concerne à capacidade não utilizada, sendo esta resultante da diferença existente entre a capacidade fornecida e a capacidade utilizada, podemos verificar que, no presente estudo de caso, a sua avaliação apresenta uma elevada importância, dado que permite fornecer um conjunto de informações relevantes que poderão ser utilizadas de modo a minimizar as limitações e aumentar a eficiência da entidade e, conseqüentemente, aumentar a rentabilidade dos segmentos de clientes bem como a rentabilidade global do Hotel. Por um lado, o montante total de custos da capacidade não utilizada corresponde a 18.214€, sendo que 11.740€ dizem respeito às atividades de *front office*, 4.930€ às atividades de *housekeeping* e 1.544€ às atividades de *food & beverage*. Por outro lado, a abordagem TDABC revela ainda a percentagem de recursos fornecidos para as atividades que foram efetivamente utilizados durante o período do estudo, sendo que nas atividades de *front office* o valor corresponde a 95%, nas atividades de *housekeeping* a 97% e nas atividades de *food & beverage* a 99%.

#### 4.3.5.1. Síntese Conclusiva

Segundo os resultados obtidos, o modelo da análise da rentabilidade dos clientes, segundo a metodologia TDABC, permite que os gestores, entre muitas outras possibilidades, concebam uma estratégia otimizada para aumentar a sua produtividade e melhorar os seus processos; tenham em consideração a existência dos custos dos recursos não utilizados; encontrem uma situação melhorada com o intuito de maximizar a rentabilidade do Hotel; distingam os clientes rentáveis dos não rentáveis; detenham conhecimento que os clientes consomem diferentes recursos e, conseqüentemente, incorrem de diferentes custos.

Neste sentido, caso os gestores optem, nos próximos períodos, por implementar esta ferramenta, os mesmos deverão de estimar os custos das atividades e o tempo requerido para a execução dessas atividades. Concludentemente, as equações de tempo permitem que esta situação de atualização das equações ocorra sem que seja necessária a existência da repetição das demoradas e dispendiosas entrevistas.

Tendo em consideração as análises anteriormente efetuadas, os departamentos de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* possuem capacidades não utilizadas, sendo indiscutivelmente os colaboradores o fator que afeta mais significativamente os níveis de rentabilidade do Hotel. Deste modo, os gestores deverão de encontrar uma estratégia adequada, de modo a maximizar a sua produtividade, por meio da identificação das capacidades não utilizadas nos diferentes departamentos existentes no Hotel, sendo a metodologia TDABC a

mais adequada visto que, permite que os gestores detenham conhecimento das capacidades existentes e explorem os seus recursos humanos de forma mais eficiente e eficaz.

Adicionalmente, importa ainda realçar que, as equações de tempo são capazes de providenciar a oportunidade aos gestores de identificar o tempo necessário para a execução das atividades. Assim, os gestores têm a possibilidade, por um lado de distinguir as atividades mais demoradas das restantes, por outro lado de delinear as medidas necessárias para minimizar o tempo de execução necessário de modo a reduzir os custos dos serviços com os clientes.

Em suma, de acordo com os resultados evidenciados anteriormente, podemos concluir que, a totalidade dos segmentos de clientes do Hotel são rentáveis, à exceção do Grupo 11, sendo que é necessário ter em consideração a existência de diferenças significativas entre segmentos de clientes; os níveis de dependência e subvenção, tendo em consideração a análise do formato e dimensão da área sob a curva de Stobachoff, são praticamente inexistentes; os valores apresentados relativamente à capacidade não utilizada, bem como à percentagem de recursos que não haviam sido efetivamente utilizados durante o período em análise, são quase irrelevantes face à realidade operacional e financeira do Hotel em estudo.

#### ***4.3.6. Develop Strategies and Programs***

Os novos conhecimentos providenciados relativamente à rentabilidade dos segmentos de clientes do Hotel, segundo a metodologia TDABC, permitirão a conceção de novas estratégias, programas e ações. De facto, este novo conjunto de informações relevantes, não só irá auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão de curto e longo prazo, de forma mais eficiente e eficaz, em diversas áreas chave como a gestão de custos e receitas, gestão de risco e posicionamento estratégico, como também na avaliação da eficiência e eficácia dos recursos e das atividades, bem como na gestão dos processos de negócio do Hotel.

A abordagem TDABC permite incorporar um vasto conjunto de fatores de elevada relevância, tais como, as atividades requeridas para providenciar os serviços necessários para satisfazer as necessidades e exigências dos clientes, os custos dos recursos providenciados para executar as atividades, os tempos unitários despendidos para realizar as atividades e a capacidade prática dos recursos dedicados para a execução das atividades. Deste modo, constatamos que esta metodologia, permite providenciar um vasto conjunto de informações valiosas que irão apoiar os gestores nos diversos processos de tomada de decisões de gestão.

Primeiramente, comprovamos que estas novas descobertas permitirão aos gestores do Hotel adaptar as estratégias do sistema de custos de forma mais eficaz, dado que nesta abordagem cada uma das atividades e dos tempos unitários são adaptáveis. Consequentemente, os mesmos

poderão, por um lado, determinar onde é que é necessário melhorar a produtividade, por outro lado, averiguar como é que essas melhorias afetarão o valor externo e a rentabilidade global do Hotel. Deste modo, podemos constatar que, ao recorrer à metodologia TDABC, os gestores poderão implementar novas estratégias, de forma eficiente e eficaz, ao nível da adequação das suas atividades de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* e tempos unitários despendidos para realizar as diversas tarefas dessas atividades, com o intuito de aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais, a fidelização e retenção dos clientes, a satisfação das necessidades e exigências dos seus clientes e a rentabilidade global do Hotel.

Adicionalmente, esta ferramenta de mensuração dos custos, não só é mais suficiente, eficiente e eficaz do que as suas antecessoras no que respeita à análise da rentabilidade dos clientes, como também não ignora a importância da existência de custos de recursos não utilizados bem como a sua incorreta atribuição aos diferentes segmentos de clientes. Consequentemente, caso os gestores tenham a intenção de, nos períodos subsequentes, instalar e implementar esta metodologia, com o intuito de obter uma visão mais precisa relativamente às informações referentes à análise da rentabilidade dos clientes e um conhecimento aprofundado relativamente à capacidade não utilizada, os mesmos deverão de obter novas estimativas para os custos das atividades realizadas bem como para os tempos unitários necessários para a realização das atividades. Deste modo, verificamos que ao recorrer à presente metodologia são providenciados elevados benefícios, nomeadamente ao nível da facilidade de implementação e atualização do sistema de custeio, bem como ao nível da atribuição dos custos aos diferentes segmentos de clientes, dado que os custos dos recursos não utilizados não são alocados aos segmentos de clientes.

No que concerne à existência de capacidade ociosa, verificamos que existem evidências que indicam que todas as atividades – *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* – possuem capacidade não utilizada, embora as mesmas sejam praticamente irrelevantes tendo em consideração a realidade operacional e financeira do Hotel. Um dos fatores com maior relevância na indústria hoteleira é a existência de uma intensiva mão-de-obra, como tal, os colaboradores possuem um elevado impacto sobre a rentabilidade global do Hotel.

Deste modo, uma das possíveis soluções a serem tomadas consiste em descobrir estratégias apropriadas, com o intuito de maximizar a utilização da capacidade fornecida, nomeadamente por meio do fornecimento de programas de formação e motivação aos colaboradores, de modo a, por um lado, aumentar a eficiência e eficácia dos processos produtivos, por outro lado, fidelizar e satisfazer as necessidades e exigências dos clientes atuais, bem como a atrair um maior volume de clientes, eliminando, assim, as futuras capacidades não utilizadas.

Em função das alterações esperadas no *mix* de clientes em períodos subsequentes, o recurso às equações de tempo presentes na metodologia TDABC proporcionará aos gestores um vasto conjunto de oportunidades de melhoria dos processos internos bem como do planeamento de recursos e capacidade.

Por um lado, a oportunidade de estimar as necessidades de capacidades nos diferentes departamentos, bem como a alteração de colaboradores entre departamentos de modo a equilibrar as capacidades. Por outro lado, um maior entendimento relativamente às necessidades de capacidades futuras, de modo a permitir um melhor planeamento da mão-de-obra e uma utilização efetiva dos recursos humanos, o que por sua vez possibilitará, primeiramente, uma combinação eficaz entre as necessidades do Hotel e as necessidades de formação do pessoal, seguidamente, que os programas de formação apropriados sejam implementados em conformidade com as necessidades do Hotel de forma eficiente e, por fim, o fornecimento de contratos de longo prazo aos colaboradores de modo a reduzir a rotatividade e a aumentar a satisfação no trabalho e o compromisso organizacional.

Adicionalmente, importa ainda realçar que, o recurso às equações de tempo proporcionará aos gestores, a oportunidade de analisar os tempos requeridos das atividades, o que consequentemente permitirá, não só auxiliar na identificação das atividades que consomem mais tempo e recursos, como também na redução do tempo necessário dessas atividades e, em última instância, dos custos de atendimento aos clientes.

No que respeita às informações relativas à rentabilidade dos clientes, obtidas por meio da metodologia TDABC, outra das finalidades poderá passar pela sua utilização como forma de determinar qual a melhor estratégia para aumentar a rentabilidade global do Hotel. Os resultados obtidos nesta investigação permitem que os gestores do Hotel consigam distinguir, de forma mais precisa, os segmentos de clientes rentáveis dos não rentáveis, o que consequentemente resultará em melhores decisões de gestão, por meio da adoção de programas adequados para gerir os relacionamentos com os segmentos de clientes.

Tendo em consideração o que fora referido anteriormente, os gestores do Hotel deverão de implementar programas ou campanhas promocionais diferenciadas de modo a atrair clientes mais rentáveis ao longo das diferentes épocas do ano. A título de exemplo, um dos programas poderá passar por atrair os clientes menos rentáveis nas épocas baixas e prestar serviços aos clientes mais rentáveis nas épocas altas. Adicionalmente, ao recorrer a um sistema de marketing de relacionamento com o cliente, os colaboradores do Hotel poderão acompanhar, tanto as procuras dos clientes, como quais as ações tomadas nessas situações por parte da concorrência.

A análise dos custos, segundo a metodologia TDABC, revela que os preços estabelecidos para os segmentos de clientes cobrem os custos incorridos, à exceção do segmento de clientes do grupo 11 que apenas usufruem dos serviços de *food & beverage*. Os gestores devem de ser alertados para rever e adotar novas estratégias relativas a esses segmentos de clientes, bem como aos segmentos de clientes com menores níveis de rentabilidade. O aumento de preços e a alteração do conceito de serviços poderia resultar em maiores níveis de rentabilidade, contudo esse tipo de estratégias poderia resultar em mudanças na percepção da qualidade do Hotel por parte dos clientes e, conseqüentemente, na perda de clientes para a concorrência.

Neste sentido, a gestão do Hotel deverá de desenvolver um conjunto de estratégias e programas com o intuito de aumentar, não só os níveis de rentabilidade dos segmentos de clientes não rentáveis e menos rentáveis, como também a fidelização dos segmentos de clientes com maiores níveis de rentabilidade de modo a que estes subsidiem, por meio da sua elevada rentabilidade, os segmentos de rentabilidade reduzida e negativa. Adicionalmente, tendo como base os resultados obtidos, os gestores poderão ainda melhorar o seu *mix* de clientes, por forma a gerar maiores níveis de rentabilidade global, nomeadamente através do aumento da representação dos clientes com maiores níveis de rentabilidade, em detrimento dos clientes com níveis de rentabilidade reduzida ou negativa.

## CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES

### 5.1. Sumário da Dissertação e dos Principais *Findings*

A presente investigação tem como objetivo primordial efetuar a análise da rentabilidade dos clientes de um hotel, segundo a metodologia TDABC. A conceção do enquadramento teórico para a presente dissertação proporcionou ao investigador, obter um vasto conhecimento sobre a análise da rentabilidade dos clientes e os sistemas de custeio tradicionais, ABC e TDABC.

No que concerne aos sistemas de custeio tradicionais, embora os mesmos consistam numa abordagem onde o processo de conceção e implementação é relativamente simples (Balakrishnan *et al.*, 2012b), as desvantagens inerentes à existência de demasiadas simplificações da realidade (Johnson e Kaplan, 1987) originavam, por um lado, inúmeros inconvenientes (Barros e Simões, 2014) e imprecisões relativamente à mensuração e alocação dos custos dos bens e serviços (Cooper e Kaplan, 1992), por outro lado, informações irrelevantes (Balakrishnan *et al.*, 2012b; Cooper e Kaplan, 1998) e imprecisas sobre os custos dos bens e serviços (Taniş e Özyapıcı, 2012).

Neste sentido, como consequência da necessidade de responder ao descontentamento existente para com os diversos inconvenientes presentes nesta abordagem, Cooper e Kaplan decidiram conceber uma nova abordagem, denominada de ABC (Dalci *et al.*, 2010; Kaplan e Anderson, 2007a; Wickramasinghe e Alawattage, 2007), com intuito de aumentar a precisão da mensuração dos custos e auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão (Cooper e Kaplan, 1991). Embora a adoção desta metodologia providencie um conjunto de benefícios e oportunidades de carácter substancialmente superior face aos sistemas de custeio tradicionais, nomeadamente através da alteração do mecanismo de alocação dos custos dos recursos aos objetos de custeio (Cooper e Kaplan, 1988, 1991, 1992; Dalci *et al.*, 2010; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2007a) e da introdução das inovações concetuais relativas à hierarquização dos custos e à utilização da capacidade prática (Balakrishnan *et al.*, 2012a; Cooper e Kaplan, 1992), grande parte das entidades resistiu à sua adoção e implementação (Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b). Consequentemente, surgiram reduzidas taxas de implementação e elevadas taxas de abandono desta metodologia (Adeoti e Valverde, 2014; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Stout e Propri, 2011; Szychta, 2010; Tse e Gong, 2009), sendo algumas das razões apontadas, a elevada dificuldade de implementação e utilização (Statton *et al.*, 2009); a permanência da imprecisão dos cálculos dos custos; a elevada incapacidade de capturar a complexidade de determinadas atividades; os elevados recursos monetários e temporais necessários para a manutenção e atualização do sistema de custeio; a elevada necessidade de

armazenamento e processamento de dados (Dalci *et al.*, 2010; Demeere *et al.*, 2009; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Tse e Gong, 2009).

Perante a ineficácia e insustentabilidade deste sistema de custeio, bem como a elevada dificuldade de implementação e manutenção desta abordagem (Hoozée e Bruggeman, 2010; Tse e Gong, 2009), Kaplan e Anderson decidiram conceber uma nova metodologia, denominada de TDABC, capaz de eliminar as críticas e inconvenientes do ABC (Dalci *et al.*, 2010; Hoozée e Bruggeman, 2010; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Mortaji *et al.*, 2013), mas sem negligenciar por completo o conceito devido as elevadas oportunidades reveladas para as entidades (Kaplan e Anderson, 2004). As alterações introduzidas por parte dos proponentes desta nova metodologia estão relacionadas com o método de alocação dos custos dos recursos aos objetos de custeio, por meio do recurso a dois parâmetros – o custo, por unidade de tempo, do fornecimento de recursos e o tempo consumido para realizar um determinado procedimento dessa atividade (Basuki e Riediansyaf, 2014; Everaert *et al.*, 2008; Everaert *et al.*, 2008; Giannetti *et al.*, 2011; Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Öker e Adıgüzel, 2010; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Tanış e Özyapıcı, 2012), bem como com o recurso às equações de tempo de modo a simplificar o processo de mensuração, aumentar o nível de precisão (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b; Reddy *et al.*, 2012) e reduzir a complexidade e custos de implementação (Todorovic, 2014). Concludentemente, embora tenham sido evidenciadas algumas críticas e inconvenientes a esta metodologia (cf. Namazi, 2016; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), surgiram um vasto conjunto de vantagens e oportunidades relacionadas com as alterações apresentadas ao nível da facilidade de construção, implementação e atualização do modelo (Kaplan e Anderson, 2004, 2007a, 2007b), da avaliação e análise dos tempos e custos (Kaplan e Anderson, 2004), bem como da mensuração e gestão da capacidade não utilizada (Tanış e Özyapıcı, 2012).

No que respeita à análise da rentabilidade dos clientes, dada a elevada competitividade e complexidade existente na economia mundial (Melo, 2011), bem como a elevada necessidade de obtenção de informações relevantes sobre os níveis de rentabilidade dos clientes (Bellis-Jones, 1989; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Howell e Soucy, 1990; Raaij *et al.*, 2003) em particular e da organização em geral, constatamos que estamos perante uma ferramenta de elevada importância (Dalci *et al.*, 2010), nomeadamente para as empresas prestadoras de serviços e especialmente para as empresas inseridas no setor do turismo como é o caso da hotelaria.

Neste sentido, podemos verificar que, a implementação da análise da rentabilidade dos clientes, tendo como base uma abordagem estruturada (Noone e Griffin, 1999), providenciará

às entidades hoteleiras, primeiramente um conjunto de benefícios e oportunidades ao nível da gestão de custos, receitas e marketing estratégico (Raaij *et al.*, 2003), posteriormente um auxílio nos processos de tomada de decisão em termos de gestão de custos e receitas, risco e posicionamento estratégico (Cuschieri, 2010). Consequentemente, os gestores poderão tomar decisões de carácter operacional e estratégico (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011) e conceber um conjunto de estratégias, programas e ações com base em informações relevantes de carácter substancialmente superiores, com o intuito de, aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais (Kaplan e Anderson, 2007a), a fidelização e retenção dos seus clientes (Szychta, 2010), a satisfação das exigências e necessidades dos seus clientes (Jackman e Shanahan, 2002; Melo, 2011) e a rentabilidade global da entidade (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Raaij *et al.*, 2003).

Deste modo, tendo em consideração o que fora referido anteriormente, podemos constatar que, considerando a realidade e características das entidades presentes no setor hoteleiro, o sistema de custeio TDABC é a metodologia mais adequada para efetuar a análise da rentabilidade dos clientes (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011), dado que é a que mensura corretamente os custos de forma mais eficiente e eficaz (Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013), bem como providencia atempadamente informações de maior relevância para os gestores tomarem decisões de gestão (Everaert e Bruggeman, 2007; Everaert *et al.*, 2012; Kaplan e Anderson, 2007a, 2007b).

Tendo em consideração o propósito fundamental da presente dissertação de mestrado, o investigador decidiu adotar uma metodologia de investigação qualitativa interpretativa e recorrer à utilização do método de estudo de caso de natureza experimental (Ryan *et al.*, 2002), seguindo a lógica da *Innovation Action Research* (Kaplan, 1998), de modo a analisar a rentabilidade dos clientes do Hotel, segundo a metodologia TDABC.

O estudo de caso anteriormente apresentado compreende, uma descrição da indústria hoteleira na União Europeia e em Portugal bem como um enquadramento relativamente ao Hotel em estudo, uma apresentação e descrição dos segmentos de clientes, uma análise exaustiva e pormenorizada dos custos incorridos e das receitas obtidas, uma avaliação dos resultados obtidos e uma apresentação de estratégias e programas.

Neste sentido, verificamos que o capítulo supramencionado comporta os resultados que permitem, no presente capítulo, responder de forma clara e objetiva às questões de investigação previamente formuladas. A questão de investigação principal pretendeu averiguar “Como é que é efetuada a análise da rentabilidade dos clientes do Hotel segundo a metodologia TDABC”. Consequentemente, surgiram as questões de investigação secundárias:

- (i) Quais os motivos que originam a existência de diferenças ao nível dos custos e da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes ao utilizar a metodologia TDABC?
- (ii) Quais as informações providenciadas que irão auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão relativamente às atividades necessárias para fornecer os serviços, aos custos dos recursos disponíveis para as atividades, à gestão da capacidade dos recursos destinados à realização das atividades e aos tempos necessários para executar as atividades?
- (iii) Quais as estratégias e programas que devem de ser adotados com o intuito de aumentar a fidelização e satisfação dos clientes bem como maximizar a rentabilidade global do Hotel?

A primeira questão de investigação secundária, está relacionada com as causas que ocasionam a presença de disparidades, em termos dos custos e da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, ao recorrer à abordagem TDABC.

Nas empresas prestadoras de serviços e particularmente nas que estão inseridas no setor da hotelaria, os custos de fornecimento de um determinado serviço, independentemente do mesmo estar relacionado com a atividade de *front office*, *housekeeping* ou *food & beverage*, estão principalmente subordinados às necessidades, características ou comportamentos por parte dos clientes. Como resultado da existência de diferenças significativas no que respeita aos níveis de consumo de recursos nas diversas atividades executadas com o intuito de satisfazer as exigências e necessidades dos clientes, os tempos requeridos para executar um determinado procedimento dessa mesma atividade serão heterogéneos, o conseqüentemente implica que os custos alocados aos diferentes segmentos de clientes também sejam bastante diferenciados.

No que concerne à presença de diferenças ao nível da rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, outro dos fatores está relacionado com o recurso a uma política de preços diferenciada. De facto, ao existirem diferenças ao nível dos preços, as receitas obtidas também serão influenciadas, sendo que em alguns casos, os preços definidos encontram-se desadequados e insuficientes, comparativamente aos custos suportados para com determinados segmentos de clientes, o que conseqüentemente origina a existência de níveis de rentabilidade reduzidos ou negativos em determinados segmentos de clientes do Hotel.

A segunda questão de investigação secundária tem como intuito questionar a relevância da integração da metodologia TDABC com a ferramenta da análise da rentabilidade dos clientes.

Embora a implementação da análise da rentabilidade dos clientes providencie em vasto conjunto de benefícios e oportunidades relacionados com a gestão de custos, receitas e marketing estratégico, bem como de informações relevantes que auxiliam no processo de tomada de decisões de gestão de custos e receitas, risco e posicionamento estratégico, ao recorrer à metodologia TDABC, as informações providenciadas aos gestores possuem uma

maior relevância comparativamente às que seriam fornecidas caso a metodologia adotada fosse um sistema tradicional ou um sistema de custeio ABC.

Tendo em consideração as características intrínsecas da metodologia TDABC referidas ao longo da presente investigação, podemos verificar que, algumas das informações de maior relevância providenciadas por meio do recurso a esta abordagem estão relacionadas com a possibilidade de identificar de forma mais precisa as atividades requeridas para fornecer os serviços necessários para satisfazer as exigências e necessidades dos clientes, de mensurar com maior precisão os custos dos recursos disponíveis para executar as atividades, de gerir com maior exatidão a capacidade dos recursos destinados à realização das atividades e de determinar corretamente aos tempos requeridos para a execução das atividades.

De facto, ao recorrer a esta metodologia, os gestores estarão em melhores condições para, identificar as atividades e as respetivas tarefas necessárias para providenciar os serviços de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* aos diferentes segmentos de clientes; mensurar os custos dos recursos disponíveis para executar estas atividades, nomeadamente através dos dois parâmetros do modelo para cada conjunto de recursos; gerir a capacidade utilizada e não utilizada dos recursos designados para executar as atividades, de modo a aumentar a eficiência e eficácia dos serviços de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, sem descurar a qualidade dos serviços prestados para satisfazer as necessidades e exigências dos clientes; determinar a duração dos tempos despendidos na execução das atividades de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, com o intuito de otimizar os mesmos por forma a reduzir os custos incorridos e aumentar os níveis de rentabilidade dos segmentos de clientes do Hotel.

A terceira questão de investigação secundária diz respeito aos programas e estratégias que podem ser implementados com o intento de aumentar a satisfação e fidelização dos clientes, bem como maximizar a rentabilidade global do Hotel.

Primeiramente, importa realçar que, caso os gestores tenham em consideração o vasto conjunto de informações relevantes providenciadas ao recorrer a esta metodologia, estes poderão implementar novas estratégias, de forma eficiente e eficaz, em termos da adequação das suas atividades de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* e tempos unitários despendidos para realizar as diversas tarefas dessas atividades, com o intuito de aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais, a fidelização e retenção dos clientes, a satisfação das necessidades e exigências dos seus clientes e a rentabilidade global do Hotel.

Adicionalmente, como consequência do aumento da eficiência e eficácia na mensuração dos custos incorridos, nomeadamente em termos da sua alocação e do reconhecimento da existência de custos de recursos não utilizados, caso os gestores pretendam adotar a presente metodologia,

a mesma proporcionará elevados benefícios em termos da facilidade de implementação e atualização, bem como da atribuição dos custos aos diferentes segmentos de clientes, dado que os custos dos recursos não utilizados não são alocados aos segmentos de clientes.

Seguidamente, tendo em consideração a existência de capacidade não utilizada nas atividades de *front office*, *housekeeping* e *food & beverage*, uma das estratégias a ser adotada, consiste na implementação de programas de formação e motivação aos colaboradores, de modo a que estes aumentem, por um lado, a sua eficiência e eficácia, por outro lado, os níveis de satisfação e fidelização dos clientes atuais e atraiam um maior volume de clientes, por forma a eliminar as futuras capacidades não utilizadas.

No que respeita às equações de tempo presentes na metodologia TDABC, podemos verificar que, as mesmas permitem auxiliar os gestores na implementação de novos programas e estratégias, quer ao nível da gestão e planeamento eficiente e eficaz dos recursos humanos, quer ao nível da análise dos tempos unitários despendidos para executar as atividades, de modo a reduzir os custos de fornecimento dos serviços aos clientes e aumentar a rentabilidade global.

Por fim, tendo em consideração os resultados obtidos, alguns dos programas e estratégias que poderão vir a ser adotados, com o intuito de aumentar a rentabilidade global, estão relacionados com, a título de exemplo, a alteração da política de preços, a melhoria do *mix* de clientes, o recurso a sistemas de marketing de relacionamento com o cliente e a implementação de campanhas promocionais.

No que respeita à questão de investigação principal, podemos constatar que, o processo de implementação da análise da rentabilidade dos clientes do Hotel, segundo a metodologia TDABC, compreende doze etapas, sendo que na presente investigação apenas foram apresentadas as principais etapas, dado que as restantes apenas têm como objetivo auxiliar, simplificar e operacionalizar o seu processo de implementação.

Deste modo, primeiramente fora apresentado um enquadramento relativamente ao Hotel e às informações geradas por parte dos seus sistemas contabilísticos e de *front office*, seguidamente foi efetuada a segmentação dos clientes de acordo com as suas necessidades, características e comportamentos, posteriormente ocorreu a análise dos custos incorridos no *front office*, *housekeeping* e *food & beverage* e das receitas obtidas no *front office* e *food & beverage* para cada um dos segmentos de clientes, de seguida foram avaliados os resultados obtidos relativamente à rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes e, por fim, foram apresentadas as estratégias e programas que irão auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, na avaliação da eficiência e eficácia dos recursos e das atividades e na gestão dos processos de negócio do Hotel.

Em suma, tendo em consideração o enquadramento teórico, bem como as necessidades e características do Hotel, podemos afirmar que, a implementação da análise da rentabilidade dos clientes, segundo a metodologia TDABC, consiste numa ferramenta de elevada importância, dado que permite, por um lado, determinar com precisão a rentabilidade dos diferentes segmentos de clientes, por outro lado, providenciar atempadamente um vasto conjunto de informações relevantes que irão auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão e conceção de estratégias com o intuito de aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais, a fidelização e retenção dos clientes, a satisfação das exigências e necessidades dos clientes, bem como a rentabilidade global do Hotel.

## **5.2. Contribuições da Investigação**

A presente investigação apresenta contribuições a nível teórico e prático, que permitem auxiliar a compreensão e a ultrapassar as dificuldades atuais relativamente à implementação da análise da rentabilidade dos clientes, segundo a metodologia TDABC, bem como potenciar a sua adoção a um vasto conjunto de entidades, sobretudo as prestadoras de serviços e especialmente as que estão inseridas no setor do turismo como é o caso da indústria hoteleira.

Do ponto de vista teórico, a presente investigação tem como intuito, eliminar a escassa e limitada literatura existente relativamente à análise da rentabilidade dos clientes na hotelaria, segundo a metodologia TDABC (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010). De facto, existe uma elevada necessidade de aumentar a investigação e diversidade de estudos relativamente a esta temática, dado que o nível de inovação das práticas de contabilidade de custos na indústria hoteleira (Potter e Schmidgall, 1999), bem como a pesquisa realizada sobre a análise da rentabilidade dos clientes e dos sistemas de custeio, têm sido bastante limitadas (Cuschieri, 2010; Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013; Szychta, 2010) e reduzidas comparativamente às empresas inseridas noutras indústrias e setores de atividade (cf. Dalci *et al.*, 2010; Hajiha e Alishah, 2011; Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Do ponto de vista prático, importa realçar o facto do presente estudo de caso demonstrar a relevância da integração da metodologia TDABC com a análise da rentabilidade dos clientes, nomeadamente em termos de benefícios e oportunidades relativamente à gestão de custos, receitas e marketing estratégico (Cuschieri, 2010), bem como do fornecimento de informações relevantes que auxiliam no processo de tomada de decisões de gestão ao nível dos custos e receitas, riscos e posicionamento estratégico (Raaij *et al.*, 2003). Consequentemente, ao recorrer a estas ferramentas, os gestores, por um lado, poderão identificar as atividades

requeridas para o fornecimento dos serviços, mensurar com maior precisão os custos dos recursos disponíveis para executar as atividades, gerir a capacidade dos recursos destinados à realização das atividades e determinar os tempos requeridos para executar as atividades, por outro lado, estarão em melhores condições de tomar decisões e conceber um conjunto de programas, estratégias e ações que visam aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos processos operacionais, a fidelização e retenção dos seus clientes, a satisfação das exigências e necessidades dos seus clientes e a rentabilidade global da entidade.

### **5.3. Limitações da Investigação**

A presente investigação foi elaborada recorrendo ao método de investigação de estudo de caso e consiste num estudo de caso único relativo ao Hotel. Neste sentido, as conclusões provenientes não puderam ser validadas e confirmadas através da realização de outros estudos de caso a outros hotéis. De facto, segundo Ryan *et al.* (2002), Scapens (1990) e Yin (2003), constata-se a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos neste estudo de caso, dado que a mesma apenas poderá suceder-se, caso ocorra uma replicação deste estudo de caso noutros hotéis, perante as mesmas circunstâncias mas considerando as devidas adaptações necessárias, de modo a proporcionar um aumento do conhecimento relativo à identificação dos níveis de rentabilidade dos clientes e à compreensão da aplicação desta metodologia na indústria hoteleira.

A realização do presente estudo de caso dependeu da assinatura de um Acordo de Confidencialidade entre o investigador, o Hotel e a Instituição Universitária do investigador, de modo a assegurar a confidencialidade das informações, a identificação do Hotel e dos colaboradores, entre outros. No decorrer da elaboração do relatório de estudo de caso, o investigador teve sempre em consideração que não poderia expor toda a informação acedida, o que consequentemente origina uma limitação relacionada com a capacidade de confirmação dos resultados obtidos por parte de outros investigadores. Deste modo, devido ao elevado sigilo existente ao longo da presente dissertação e à consequente complexidade de um investigador refazer este estudo de caso, o investigador procurou apresentar evidências suficientes que permitam que outros investigadores possam aferir a qualidade dos resultados apresentados, bem como as conclusões obtidas, de modo a ser possível assegurar a fiabilidade do estudo.

No que concerne à recolha de dados, uma das principais limitações decorre do facto de ser necessário obter um vasto conjunto de estimativas, nomeadamente os tempos unitários despendidos na execução das tarefas presentes nas atividades. De modo a eliminar esta limitação, o investigador validou as informações obtidas, por meio do recurso a observações

diretas e entrevistas semiestruturadas, por forma a garantir que os dados utilizados no decorrer da presente investigação correspondem o mais aproximadamente possível aos valores reais.

Por último, a escassa exposição e evidência literária relativamente à temática da presente investigação, aliada ao escasso tempo destinado à elaboração da presente dissertação de mestrado, bem como às suas normas de apresentação, são vistas como sendo algumas das limitações existentes, dado que impossibilitaram a exploração mais aprofundada e detalhada de outros tipos de questões de maior interesse e complexidade, nomeadamente ao nível da mensuração e gestão da capacidade ociosa e do processo de tomada de decisões estratégicas de curto e longo prazo relacionadas com os segmentos de clientes.

#### **5.4. Sugestões para Investigação Futura**

As descobertas da presente investigação foram geradas por meio da conceção de um estudo de caso num hotel de categoria de 5 estrelas sediado em Lisboa. Embora os resultados obtidos não possam ser generalizados para a indústria hoteleira como um todo, o presente estudo de caso permite providenciar um conjunto de esclarecimentos relativamente aos conhecimentos adquiridos a respeito da análise da rentabilidade dos clientes e das práticas de custeio nos hotéis, segundo a perspectiva da metodologia TDABC.

Neste sentido, verificamos que existem um vasto conjunto de sugestões para investigações futuras, que permitirão ultrapassar a limitação da generalização dos resultados obtidos com este único estudo de caso, nomeadamente por meio da replicação noutros hotéis, de outras categorias ou equivalentes, tanto em Portugal como no exterior.

Adicionalmente, considerando a importância da temática da presente dissertação, seria igualmente relevante replicar este estudo noutras entidades, especialmente nas empresas prestadoras de serviços e particularmente nas que estão inseridas no setor do turismo, por forma a proporcionar uma melhor compreensão dos benefícios e oportunidades da análise da rentabilidade dos clientes, bem como da aplicabilidade da abordagem TDABC.

Por último, seria igualmente pertinente, prolongar a presente investigação, não só em termos temporais de modo a explorar novas informações relevantes que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão, como também ao nível das restantes unidades hoteleiras do grupo, dado que cada hotel possui diferentes especificidades.

## BIBLIOGRAFIA

- Adeoti, A. A., e Valverde, R. 2014. Time-driven activity based costing for the improvement of IT service operations. *International Journal of Business and Management*, 9 (1): 109–128.
- Adkins, T. 2008. Five myths about time-driven activity-based costing. *Sascom Magazine*: 1-5.
- Ahrens, T. 2008. Overcoming the subjective objective divide in interpretative management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33: 292-297.
- Ahrens, T., e Chapman, C. S. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31: 819-841.
- Atlas da Hotelaria 2016 – 11<sup>a</sup> Edição: Nova realidade, novos costumes, <http://atlasdahotelaria.com/2016/>, 21.02.2017
- Baird, K. M., Harrison, G. L., e Reeve, R. C. 2004. Adoption of activity management practices: A note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15 (4): 393-399.
- Baker, C. 1997. Membership categorization and interview accounts. In D. Silverman (Eds.), *Qualitative research: Theory, method and practice*: 130-143. London: Sage Publications.
- Balakrishnan, R., Labro, E., e Sivaramakrishnan, K. 2012a. Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1). *Accounting Horizons*, 26 (1): 1–20.
- Balakrishnan, R., Labro, E., e Sivaramakrishnan, K. 2012b. Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 2). *Accounting Horizons*, 26 (1), 21–41.
- Balanchandran, K. R., Li, S., e Radhakrishnan, S. 2007. A framework for unused capacity: Theory and empirical analysis. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5 (1): 21–37.
- Bamford, D., e Chatziaslan, E. 2009. Healthcare capacity measurement. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58 (8): 748–766.
- Barrett, R. 2005. Time-driven costing: The bottom line on the new ABC. *Business Performance Management*, 11: 35–39.
- Barros, R. S., e Simões, A. M. D. 2014. Do custeio tradicional ao time-driven activity-based costing: Revisão de literatura e sugestões de investigação futura. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 12 (24): 1–17.
- Basuki, B., e Riediansyaf, M. D. 2014. The application of time-driven activity-based costing in the hospitality industry: An exploratory case study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 12 (1): 27–54.
- Baxter, J. A., e Chua, W. F. 1998. Doing field research: Practice and meta-theory in counterpoint. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 69-87
- Baxter, J. A., e Chua, W. F. 2006. Reframing management accounting practice: A diversity of perspectives. In A. Bhimani (Eds.), *Contemporary issues in management accounting*: 42-68. Oxford, UK: Oxford University Press.

- Bellis-Jones, R. 1989. Customer profitability analysis. *Management Accounting*: 26-28.
- Bellis-Jones, R., e Develin, N. 1992. Activity Based Management. *Accountants Digest*: 1-35.
- Berry, A. J., e Otley, D. T. 2004. Case-based research in accounting. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind the scenes view or using qualitative research methods*: 231-255. Oxford: Elsevier.
- Bourgeois, V., e Lewczuk, R.; Number of tourism nights spent in the EU slightly up in 2016 despite substantial falls in France and the United Kingdom, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7822893/4-24012017-AP-EN.pdf/922150f7-b642-418d-ab42-9867347d5439>, 24.01.2017
- Brierley, J.A., Cowton, C.J., e Drury, C. 2001. Research into product costing practice: A european perspective. *European Accounting Review*, 10 (2): 215-256.
- Brignall, T. (1997), “A contingent rationale for cost system design in services”, *Management Accounting Research*, Vol. 8 No. 3, pp. 325-46.
- Bryman, A., e Bell, E. 2007. *Business Research Methods* (2nd ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Busco, C., Quattrone, P., e Riccaboni, A. 2007. Management accounting issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, 18: 125-149.
- Cagwin, D., e Bouwman, M. 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13 (1): 1-39.
- Cardinaels, E., e Labro, E. 2008. On the determinants of measurement error in time-driven costing. *The Accounting Review*, 83 (3): 735–756.
- Cheong, S. F. C. 2015. *Customer profitability analysis in accounting*. Working paper. Macao Polytechnic Institute – School of Business, Macao.
- Christopher, M., Payne, A., e Ballantyne, D. 1991a. *Relationship marketing*. Oxford: Butterworth Heinemann.
- Christopher, M., Payne, A., e Ballantyne, D. 1991b. *Relationship marketing: Bringing quality, customer service and marketing together*. Oxford: Butterworth Heinemann.
- Chua, W. F. 1986. Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61 (4): 601–632.
- Clarke, P. J., e O’Dea, T. 1993. The importance of ABC. *Studies in Accounting and Finance*: 23-29.
- Cooper, D., e Morgan, W. 2008, Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2): 159-178.
- Cooper, R. 1989. The rise of activity-based costing – Part three: How many cost drivers do you need, and how do you select them. *Journal of Cost Management*, 2 (4): 34-46.
- Cooper, R., e Kaplan, R. S. 1988. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66 (5): 96–103.

- Cooper, R., e Kaplan, R. S. 1991. Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69 (3): 130–135.
- Cooper, R., e Kaplan, R. S. 1992. Activity-Based Systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6 (3): 1–13.
- Cooper, R., e Kaplan, R. S. 1998. The promise - and peril - of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, 76(4), 109–119.
- Cotton, B. 2005. Relevance redux – Management accounting today. *Chartered Accountants Journal*, 84 (3): 6–12.
- Coulter, D., McGrath, G., e Wall, A. 2011. Time-driven activity-based costing. *Accountancy Ireland*, 43 (5): 12-16.
- Cuschieri, C. D. 2010. *Customer profitability analysis in a local five star hotel: A case study*. Unpublished bachelor dissertation, University of Malta, Msida.
- Dalci, I., Tanis, V., e Kosan, L. 2010. Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22 (5): 609–637.
- Demeere, N., Stouthuysen, K., e Roodhooft, F. 2009. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, 92 (2): 296–304.
- Dittman, A. D., Hesford, W. J., e Potter, G. 2008. Management accounting in the hospitality industry. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3: 1353-69.
- Dolinsky, L. R., e Vollman, T. E. 1991. Transaction based overhead considerations for product design. *Journal of Cost Management*, 4 (2): 7-19.
- Downie, N. J. 1998. The use of accounting information in hotel marketing decisions. In P. J. Harris (Eds.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*: 202-221. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Drucker, P. 1954. *The practice of management*. New York: Harper and Row.
- Dunn, K. D., e Brooks, D. E. 1990. Profit analysis: Beyond yield management. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 31 (3): 80-90.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14 (4): 532–550.
- Ellis-Newman, J., e Robinson, P. 1998. The cost of library services: Activity-based costing in an australian academic library. *The Journal of Academic Librarianship*, 24 (5): 373–379.
- Epstein, M., e Jones, J. H. 2002. *Customer profitability analysis*. Working paper no. 37, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London, United Kingdom.
- Everaert, P., Bruggeman, W., e Creus, G. 2008. Sanac Inc.: From ABC to time-driven ABC (TDABC) - An instructional case. *Journal of Accounting Education*, 26 (3): 118–154.

- Everaert, P., Cleuren, G., e Hoozée, S. 2012. Using Time-Driven ABC to identify operational improvements: A case study in a university restaurant. *Cost Management*, 26 (2): 41–48.
- Everaert, P., e Bruggeman, W. 2007. Time-driven activity-based costing: Exploring the underlying model. *Cost Management*, 21 (2): 16–20.
- Everaert, P., *et al.* 2007. Sanac Logistics: Time equations to capture complexity in logistics processes. In R. S. Kaplan e S. R. Anderson (Eds.), *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*: 165–178. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Everaert, P., *et al.* 2008. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38 (3): 172–191.
- Fay, C., Rhoads, R., e Rosenblatt, R. 1976. *Managerial accounting for the hospitality service industry*. Dubuque, IA: Brown Company Publishers.
- Fortin, C., e Rousseau, R. 1998. Interference from short-term memory processing on encoding and reproducing brief durations. *Psychological Research*, 61 (4): 269–276.
- Foster, G., e Gupta, M. 1994. Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 6: 43–77.
- Gervais, M. 2009. *Time-driven activity-based costing: New wine, or just new bottles?*. Paper presented at the 32nd Annual EAA Congress, Tampere.
- Gervais, M., Levant, Y., e Ducrocq, C. 2010. Time-driven activity-based costing (TDABC): An initial appraisal through a longitudinal case study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8 (2): 1–20.
- Giannetti, R., Venneri, C., e Vitali, P. M. 2011. Time-driven activity-based costing and capacity cost management: The case of a service firm. *Cost Management*, 25 (4): 6–16.
- Gosselin, M. 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2): 105–122.
- Granlund, M., e Malmi, T. 2002. Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome?. *Management Accounting Research*, 13: 299–321.
- Groot, T. L. C. M. 1999. Activity-based costing in U.S. and Dutch food companies. *Advances in Management Accounting*, 7: 47–63.
- Gunasekaran, A., e Sarhadi, M. 1998. Implementation of activity-based costing in manufacturing. *International Journal of Production Economics*, 56-57: 231-242.
- Hajiha, Z., e Alishah, S. S. 2011. Implementation of time-driven activity-based costing system and customer profitability analysis in the hospitality industry: Evidence from Iran. *Economics and Finance Review*, 1 (8): 57–67.
- Halinen, A., e Tornroos, J. 2005. Using case methods in the study of contemporary business networks. *Journal of Business Research*, 58 (9): 1285-1297.

- Harvey, J. 2009. *Customer profitability analysis*. Working paper no. 55, The Chartered Institute of Management Accountants, London, United Kingdom.
- Holstein, J. A., e Gubrium, J. F. 1997. Active interviewing. In D. Silverman (Eds.), *Qualitative research: Theory, methods and practice*: 113-129. London: Sage Publications.
- Hoozée, S., e Bruggeman, W. 2010. Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, 21 (3): 185–198.
- Hoozée, S., Vermeire, L., e Bruggeman, W. 2009. *A risk analysis approach for time equation-based costing*. Working paper no. 2009/556, Faculty of Economics and Business Administration, Ghent University, Belgium.
- Hoozée, S., Vermeire, L., e Bruggeman, W. 2012. The impact of refinement on the accuracy of time-driven ABC. *Abacus*, 48 (4): 439–472.
- Hopper, T., Otley, D., e Scapens, B. 2001. British management accounting research: Whence and whither: Opinions and recollections. *British Accounting Review*, 33 (3): 263-291.
- Hornigren, C. T. 1995. Management accounting: This century and beyond. *Management Accounting Research*, 6 (3): 281-286.
- Hornigren, C. T., Foster, G., e Srikant. M. D. 1994. *Cost accounting: A managerial emphasis* (8<sup>th</sup> ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., et al. 2008. *Introduction to management accounting* (14<sup>th</sup> ed). New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Horton, J., Macve, R., e Struyven, G. 2004. Qualitative research: Experiences in using semi-structured interviews. In C. Humphrey e B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind the scenes view or using qualitative research methods*: 339-357. Oxford: Elsevier.
- Howell, R. A., e Soucy, S. R. 1990. Customer profitability: As critical as product profitability. *Management Accounting*, 79 (10): 43–47.
- Humphrey, C., e Scapens, R. W. 1996. Methodological themes theories and case studies of organizational accounting practices: Limitation or liberation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(4): 86-106.
- Innes, J., e Mitchell, F. 1993. *Overhead Cost*, London: Academic Press.
- Innes, J., e Mitchell, F. 1997. The application of activity-based costing in the United Kingdom's largest financial institutions. *The Service Industries Journal*, 17 (1): 190–203.
- Intindola, B. 1991. Customer retention: Now more than just quality. *National Underwriter*: 2-20.
- Jackman, S. M., e Shanahan, Y. 2002. Customer profitability analysis: Frustration leads to evolution. *New Zealand Journal of Applied Business Research*, 1 (1): 125–135.

- Johnson, H. T. 1992. *Relevance regained: From top-down control to bottom-up empowerment*. New York: The Free Press.
- Johnson, H. T., e Kaplan, R. S. 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Jones, T., e Dugdale, D. 2002. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1): 121-163.
- Kalafatis, S. P., e Denton, A. 2000. A method for estimating the profit impact of a discount scheme. *Journal of Business-to-Business Marketing*, 7 (1): 19-43.
- Kaplan, R. S. 1983. Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58 (4): 686-705.
- Kaplan, R. S. 1984a. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3): 390-418.
- Kaplan, R. S. 1984b. Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, 62 (4): 95-101.
- Kaplan, R. S. 1988. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66 (1): 61-66.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 89-118.
- Kaplan, R. S., e Anderson, S. R. 2004. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82 (11): 131-138.
- Kaplan, R. S., e Anderson, S. R. 2007a. The innovation of time-driven activity-based costing. *Cost Management*, 21 (2): 5-15.
- Kaplan, R. S., e Anderson, S. R. 2007b. *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., e Cooper, R. 1998. *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., e Narayanan, V. G. 2001. Measuring and managing customer profitability. *Journal of Cost Management*, 15 (5): 5-15.
- King, N. 2004. Using interviews in qualitative research. In C. Cassell e G. Symon (Eds.), *Essencial Guide to Qualitative Methods in Organizational Research* (Sage): 11-22. London
- Labro, E., e Tuomela, T.-S. 2003. On bringing more action into management accounting research: Process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review*, 12 (3): 409-442.
- Labro, E., e Vanhoucke, M. 2007. A simulation analysis of interaction among errors in costing systems. *The Accounting Review*, 82 (4): 939-962.
- Lahutta, D., e Wroński, P. 2015. *Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing. The case study of polish laboratory diagnostics market's enterprise*. Paper presented at Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive

Society: Proceeding of the MakeLearn and TIIM – Joint International Conference 2015, Bari, Italy.

Lima, C. M. F. 2010. *A aplicabilidade dos princípios do sistema de custeio por actividades numa instituição de ensino superior*. Unpublished master dissertation, Universidade do Porto – Faculdade de Economia, Porto.

MacNealy, M. S. 1997. Toward better case study research. *IEEE Transation on Proffessional Communication*, 40 (3): 182–196.

Major, M., e Vieira, R. 2009. Activity-Based Costing/Management. In M. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*: 243-278. Lisboa: Escolar Editora.

Marginson, D. E. W. 2004. The case study, the interview and the issues: A personal reflection. In C. Humphrey e B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind the scenes view or using qualitative research methods*: 325-337. Oxford: Elsevier.

Maskell, B. 1988. Relevance regained - An interview with Robert S. Kaplan. *Management Accounting (London)*, 66 (8): 38-42.

Mason, J. 2002. *Qualitative researching* (2<sup>nd</sup> ed.). London: Sage Publications.

Melo, J. C. B. 2011. *Concepção e implementação do time-driven activity based costing numa PME industrial: Evidência de um estudo empírico*. Unpublished master dissertation, Instituto Politécnico do Porto – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

Michalska, J., e Szewieczek, D. 2007. The improvement of the quality management by the activity-based costing. *Journal of Achievements in Materials and Manufacturing Engineering*, 21 (1): 91–94.

Miles, M. B., e Huberman, A. M. 1994. *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2<sup>nd</sup> ed.) California: Sage Publications.

Modell, S. 2005. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, 16: 231-254.

Modell, S. 2009. In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20: 208-221.

Morgan, M., e Bork, H. P. 1993. Is ABC really a need, not an option?. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*: 71 (8): 43-47.

Mortaji, S. T. H., Bagherpour, M., e Mazdeh, M. M. 2013. Fuzzy time-driven activity-based costing. *Engineering Management Journal*, 25 (3): 63–73.

Namazi, M. 2009. Performance-focused ABC: A third generation of activity-based costing system. *Cost Management*, 23 (5): 34–46.

Namazi, M. 2016. Time-driven activity-based costing: Theory, applications and limitations. *Iranian Journal of Management Studies*, 9 (3): 457–482.

- Nascimento, L. N., e Calil, S. J. 2009a. A method to create resource consumption profiles for biomedical equipment. In O. Dossel e W. C. Schlegel (Eds.), *World congress on medical physics and biomedical engineering*, vol. 25: 81–84. Munich, Germany: Springer.
- Nascimento, L. N., e Calil, S. J. 2009b. Allocation of medical equipment costs to medical procedures. In J. V. Sloten, P. Verdonck, M. Nyssen, e J. Haueisen (Eds.), *4th European conference of the international federation for medical and biological engineering*, vol. 22: 1730–1733. New York: Springer.
- Niraj, R., Gupta, M., e Narasimhan, C. 2001. Customer profitability in a supply chain. *Journal of Marketing*, 65 (3): 1–16.
- Noone, B. M. 1996. *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. Unpublished bachelor dissertation, Dublin City University – Dublin Business School, Dublin.
- Noone, B. M., e Griffin, P. 1998. The development of an activity-based customer profitability system for yield management. *Progress in Tourism and Hospitality Research*, 4 (3): 279–292.
- Noone, B. M., e Griffin, P. 1999. Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: A case study on the implementation of customer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 18 (2): 111–128.
- Nordling, C. W., e Wheeler, S. K. 1992. Building a market-segment accounting model to improve profits. *The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly*, 33 (3): 29–36.
- Novičević, B., e Antić, L. 1999. Total quality management and activity-based costing. *Facta Universitatis - Series: Economics and Organization*, 1 (7): 1–8.
- Öker, F., e Adıgüzel, H. 2010. Time-driven activity-based costing: An implementation in a manufacturing company. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22 (1): 75–92.
- Pavlatos, O., e Paggios, I. 2009. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24 (1): 81–98.
- Peck, H. 1997. *Towards a framework of relationship marketing: A research methodology*. Working paper, Cranfield School of Management, Cranfield University, Cranfield.
- Pellinen, J. 2003. Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management*, 22 (2): 217–35.
- Pernot, E., Roodhooft, F., e Abbeele, A. 2007. Time-driven activity-based costing for inter-library services: A case study in a university. *The Journal of Academic Librarianship*, 33 (5): 551–560.
- Potter, G. S., e Schmidgall, R. S. 1999. Hospitality management accounting: Current problems and future opportunities. *International Journal of Hospitality Management*, 18 (11): 387–400.
- Raaij, E. M. 2005. The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence & Planning*, 23 (4): 372 – 381.
- Raaij, E. M., Vernooij, M. J. A., e Triest, S. 2003. The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32 (7): 573–583.

Rao, S. S. 1995. True cost: Activity-based accounting measures costs (and possible savings) far more precisely. *Financial World*: 62-63.

Ratnatunga J., e Waldmann, E. 2010. Transparent costing: Has the emperor got clothes?. *Accounting Forum*, 34 (3-4): 196-210.

Raulinajtys-Grzybek, M., e Swiderska, G. 2016. The use of the innovation action research approach in the preparation of a regulation on a costing standard. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 86 (142): 153–167.

Reddy, K., Venter, H. S., e Olivier, M. S. 2012. Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organisations. *Information Systems Frontiers*, 14 (5): 1061–1077.

Reichheld, F. F. 1994. Loyalty and the renaissance of marketing. *Marketing Management*, 2 (4): 10–21.

Resultados preliminares de 2016: Crescimentos de 5,2% e de 11,4% das dormidas de residentes e de não residentes, [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=249885665&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=249885665&DESTAQUESmodo=2), 21.02.2017

Richardson, A. J. 2012. Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) “Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance”. *Critical Perspectives on Accounting*, 23: 83-88.

Roztock, N., et al. 2004. A procedure for smooth implementation of activity-based costing in small companies. *Engineering Management Journal*, 16 (4): 19-27.

Ruiz de Arbuló, P., et al. 2012. Innovation in cost management. A comparison between time-driven activity-based costing (TDABC) and value stream costing (VSC) in an auto-parts factory, In S. P. Sethi, M. Bogataj, e L. Ros-McDonnell (Eds.), *Industrial Engineering: Innovative Networks*: 121–128. London: Springer.

Ryan, B., Scapens, R. W., e Theobald, M. 2002. *Research method and methodology in finance and accounting* (2<sup>nd</sup> ed.). London: Thomson.

Saunders, M., Lewis, P., e Thornhill, A. 2009. *Research methods for business students* (5<sup>th</sup> ed.). England: Pearson Education.

Scapens, R. W. 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22 (3): 259-281.

Scapens, R. W. 2004. Doing case study research. In C. Humphrey e B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*: 257-279. Oxford: Elsevier.

Schuhmacher, K., e Burkert, M. 2013. *Traditional ABC and time-driven ABC: An experimental investigation*. Working paper, University of Lausanne, Switzerland

Shapiro, B. P., et al. 1987. Manage customers for profits (not just sales). *Harvard Business Review*, 65 (5): 101–108.

- Sherratt, M. 2005. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 83 (2): 144–144
- Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7 (1): 148–166.
- Siguenza-Guzman, *et al.* 2013. Recent Evolutions in Costing Systems: A Literature Review of Time-Driven Activity-Based Costing. *Review of Business and Economic Literature*, 58 (1): 34–64.
- Silverman, D. 1998. *Qualitative research: Theory, method and practice*. London: Sage Publications.
- Silverman, D. 2005. *Doing qualitative research: A practical handbook*. London: Sage Publications.
- Ştefan, P., e Réka, C. I. 2010. A managerial and cost accounting approach of customer profitability analysis. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 19 (1): 570–576.
- Storbacka, K. 1993. *Customer relationship profitability in retail banking*. Research report no. 29, Swedish School of Economics and Business Administration, Helsinki, Finland.
- Storbacka, K. 1997. Segmentation based on customer profitability - Restrospective analysis of retail banks customer bases. *Journal of Marketing Management*, 13 (5): 479–492.
- Storbacka, K. 1998. Customer profitability: Analysis and design issues. In R. Brodie, R. Brookes, M. Colgate, B. Collins, e A. Martin. (Eds.), *Proceedings of the 6th International Colloquium in Relationship Marketing*: 124–144. Auckland: University of Auckland.
- Stout, D. E., e Propri, J. M. 2011. Implementing time-driven activity-based costing at a medium-sized electronics company. *Management Accounting Quarterly*, 12 (3): 1–11.
- Stratton, W. O., *et al.* 2009. Activity-based costing: Is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10 (3): 31–40.
- Szychta, A. 2010. Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. *Social Sciences*, 1 (67): 49–60.
- Taniş, V. N., e Özyapıcı, H. 2012. The measurement and management of unused capacity in a time driven activity based costing system. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10 (2): 43–55.
- Tharenou, P., Donohue, R., e Cooper, B. 2007. *Management research methods*. Cambridge: University Press.
- Timewell, S. 1994. Listen to the customer. *The Banker*, 144 (816): 29-30.
- Todorovic, M. 2014. Key aspects of building and application of time equations in costs calculation. *Economic Horizons*, 16 (3): 245–255.

Tourism statistics - Nights spent at tourist accommodation establishments, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism\\_statistics\\_-\\_nights\\_spent\\_at\\_tourist\\_accommodation\\_establishments#cite\\_note-1v](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_nights_spent_at_tourist_accommodation_establishments#cite_note-1v), 02.02.2017

Tse, M. S. C., e Gong, M. Z. 2009. Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7 (2): 41–54.

Turney, P. B. 1989. Using activity-based costing to achieve manufacturing excellence. *Journal of Cost Management*, 3 (2): 23–31.

Varila, M., Seppänen, M., e Suomala, P. 2007. Detailed cost modelling: A case study in warehouse logistics. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 37 (3): 184–200.

Vieira, R. 2009. Paradigmas teóricos da investigação em contábil. In M. J. Major e R. Vieira (Coord.), *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*: 9-30. Lisboa: Escolar Editora.

Vieira, R., Major, M. J., e Robalo, R. 2009. Investigação qualitativa em contabilidade. In M. J. Major e R. Vieira (Coord.), *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*: 129-163. Lisboa: Escolar Editora.

Wegmann, G., e Nozile, S. 2009. The activity-based costing method developments: State-of-the art and case study. *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 8 (1): 7–22.

White, L. 2009. Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20 (4): 63–77.

Wickramasinghe, D., e Alawattage, C. 2007. *Management accounting change: Approaches and perspectives*. New York: Routledge.

Yin, R. K. 2003. *Case study research – Design and methods* (3ª Ed), vol. 5. London: Sage Publications

Yin, R. K. 2009. *Case study research – Design and methods* (4ª Ed), vol. 5. California: Sage Publications

Young, S. M. 1999. Field research methods in management accounting. *Accounting Horizons*, 13 (1): 76-84.

Zeithaml, V. A., e Bitner, M. J. 1996. *Services Marketing*. New York: McGraw-Hill.

Zeithaml, V. A., Rust, R. T., e Lemon, K. N. 2001. The customer pyramid: Creating and serving profitable customers. *California Management Review*, 43 (4): 118–142.

## ANEXOS

### Anexo 1 – Carta de Apresentação

Exmo. Sr. Dr. [REDACTED],

O meu nome é Pedro Miguel dos Reis Pereira e neste momento estou a frequentar o Mestrado em Contabilidade na ISCTE Business School (IBS), sendo que me licenciiei em Gestão pela mesma instituição universitária. Em anexo envio o meu CV com mais informações adicionais relativamente ao meu percurso Académico e Profissional.

Conhecendo as potencialidades do [REDACTED], venho por este meio solicitar-vos a vossa colaboração para desenvolver a minha Tese de Mestrado no âmbito da Contabilidade de Gestão, mais concretamente, a realização de um Case Study no [REDACTED] sobre a Análise da Rentabilidade dos Clientes utilizando o modelo Time-Driven Activity-Based Costing.

Em termos gerais, o custeio baseado nas atividades permitiu aos gestores constatar que nem todas as receitas são uma boa receita, e nem todos os clientes são clientes rentáveis. Todavia, devido às dificuldades existentes relativamente à implementação e manutenção dos modelos de custeio baseados nas atividades, foi concebido um novo sistema denominado de Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC).

O TDABC surgiu com o intuito de colmatar as desvantagens existentes nos sistemas existentes, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos de uma forma mais apropriada e fiável; da redução dos custos de implementação incorridos no tratamento da informação recolhida pelas entrevistas aos colaboradores para determinar quanto tempo cada um demora a executar cada atividade; da redução dos custos de manutenção do sistema caso ocorram alterações no processo de fabrico fazendo com que seja necessário efetuar novas entrevistas; do tempo necessário para recolher e processar toda a informação gerada pelas entrevistas; entre outros.

Deste modo, gostaria de saber se estariam interessados em cooperar no desenvolvimento da minha Tese de Mestrado cujo intuito seria o de aplicar, em termos práticos, esta mesma metodologia de modo a que seja possível efetuar uma análise relativamente à rentabilidade dos vossos clientes de uma forma mais eficiente e eficaz.

A dissertação será orientada pelo Professor Doutor Rogério Serrasqueiro, doutorado pela Universidad Autónoma de Madrid, que leciona diversas Unidades Curriculares no âmbito da Contabilidade, sendo também Diretor do Departamento de Contabilidade do ISCTE-IUL e

Diretor Executivo do Mestrado Executivo em Controlo de Gestão e Performance no INDEG-IUL.

Agradeço a atenção despendida e qualquer dúvida ou esclarecimento não hesitem em me contactar.

Aguardo a vossa resposta

Com os melhores cumprimentos,

Pedro Pereira

## **Anexo 2 – Acordo de Projeto**

### **ACORDO DE PROJETO**

Entre:

**ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)**, pessoa coletiva n.º **501510184**, com sede na **Avenida das Forças Armadas, 1649-026 Lisboa**, representada por **Professor Doutor Luís Reto**, na qualidade de **Reitor**, no uso de competência própria conferida pelo artigo 30.º do Despacho normativo n.º 11/2011, publicado no *Diário da República*, n.º 124, 2.ª série, de 30 de junho de 2011, adiante designado como Primeiro Outorgante;

E [REDACTED], pessoa colectiva n.º [REDACTED], com sede na [REDACTED], representada neste ato por [REDACTED], na qualidade de [REDACTED], adiante designada por Segundo Outorgante;

E **Pedro Miguel dos Reis Pereira**, aluno do curso de **Contabilidade**, portador do Cartão de Cidadão n.º **13929758**, residente em **Mafra**, adiante designado por Estudante ou Terceiro Outorgante;

É celebrado o presente Acordo de Projeto nos termos das cláusulas seguintes:

#### **CLÁUSULA PRIMEIRA**

(Objeto)

Pelo presente acordo, o Segundo Outorgante proporciona ao Terceiro Outorgante a realização de um projeto na área de **Finanças – Departamento de Controlo Financeiro**, devidamente adequado ao seu grau de formação e definido no programa de trabalhos em anexo.

#### CLÁUSULA SEGUNDA

(Local de Projeto)

O projecto será efectuado nas instalações do Segundo Outorgante, nomeadamente em

[REDACTED]

#### CLÁUSULA TERCEIRA

(Vigência)

O projecto desenvolver-se-á nas instalações do Segundo Outorgante, com o horário que for estabelecido por essa, com início em 02 de janeiro de 2017 e termo em 30 de setembro de 2017.

#### CLÁUSULA QUARTA

(Deveres do estagiário/estudante)

O Estudante deve realizar as suas tarefas com zelo e diligência e designadamente:

Comparecer com assiduidade e pontualidade no local do projecto, visando adquirir os conhecimentos técnicos e práticos que lhe forem ministrados;

Tratar com urbanidade todas as pessoas com que se relacione durante o projecto, nomeadamente não perturbando o ambiente de trabalho na área em que o mesmo vai decorrer;

Utilizar com cuidado e zelar pela boa conservação dos equipamentos e de mais bens que lhe sejam confinados;

Acatar e seguir as instruções dos responsáveis pelo projecto, nomeadamente no que respeita ao aproveitamento do projecto e à segurança e funcionamento do Segundo Outorgante;

Confidencialidade de documentos e informação a que tiver acesso, estando interdito obter cópias para uso pessoal ou qualquer outra utilização não autorizada dessa informação.

#### CLÁUSULA QUINTA

(Obrigações das Organizações)

O **ISCTE-IUL** assume o compromisso de:

Orientar, por intermédio de doutor ou especialista de reconhecido mérito, por si designado, nos termos legais e regulamentares, o estudante, prestando o apoio científico e pedagógico necessário;

Avaliar o estudante, nos termos legais e regulamentares;

Colaborar com a entidade de acolhimento no desenvolvimento de acções tendentes ao bom andamento do projecto;

Respeitar as normas de funcionamento da [REDACTED], e garantir a confidencialidade das informações obtidas;

Não divulgar quaisquer resultados, sem prévio conhecimento e acordo da [REDACTED].

A [REDACTED] assume o compromisso de:

Ceder, em função das disponibilidades e viabilidade, e mediante marcação prévia adequada, os seus espaços e/ou equipamentos para a realização de actividades incluídas no projecto, nos sectores, unidades e/ou serviços acordados;

Disponibilizar o acesso do estudante aos serviços do refeitório, vestiário, e outros, em condições idênticas às dos seus profissionais, necessárias ao desenvolvimento do projecto;

Em situação de acidente ou doença que ocorra durante o projecto prestar a assistência imediata necessária, no âmbito dos serviços das suas instalações;

Facilitar a disponibilidade necessária e viável para a participação dos colaboradores nas actividades previstas no projecto;

Facilitar, em função da autorização prévia e cumpridas as normas de protecção de dados, o acesso e utilização de informação relevante para implementação do projecto.

## CLÁUSULA SEXTA

(Acompanhamento do Projecto)

O Estagiário, no desempenho da sua atividade de projeto, será coordenado e acompanhado por um quadro do Segundo Outorgante, a designar por este, e orientado por um orientador a designar pelo Primeiro Outorgante, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 da Cláusula Quinta;

Os coordenadores de projeto por parte do Segundo Outorgante e por parte do **ISCTE-IUL** manterão os contactos necessários para um bom desenvolvimento do projeto;

As atividades a desenvolver pelo Estagiário/Estudante constarão de um programa de trabalhos, definido pelo Primeiro Outorgante, nos termos legais e regulamentares, sem prejuízo da necessária audição do Segundo Outorgante.

## CLÁUSULA SÉTIMA

(Propriedade Intelectual Resultante Direta e Exclusivamente do Projeto do Estagiário)

A propriedade intelectual, que resulte direta e exclusivamente das atividades desenvolvidas no âmbito do programa de estágio, poderá ser utilizada pela Empresa, sem quaisquer encargos para esta e em condições a acordar entre as partes.

#### CLÁUSULA OITAVA

(Cessação, Caducidade e Rescisão do Contrato)

O presente acordo não é renovável e caducará automaticamente sem necessidade de qualquer comunicação, no termo do prazo fixado na Cláusula Terceira;

Qualquer das partes poderá denunciar imediatamente o presente acordo, em caso de violação dos termos das suas cláusulas, bem como do programa de projeto, sem haver lugar ao pagamento de qualquer indemnização, seja a que título for;

O acordo pode ainda ser denunciado, desde que o desenvolvimento do projeto se apresente lesivo para o funcionamento normal da entidade de acolhimento ou seja considerado, pelo ISCTE-IUL, pedagogicamente desaconselhado.

#### CLÁUSULA NONA

(Disposições finais)

As partes não estipularam outras cláusulas além das expressas no presente Acordo;

A alteração, a supressão ou o aditamento de qualquer cláusula, apenas são válidos se reduzidas a documento escrito assinado pelos Outorgantes;

As partes procederão com lealdade e boa fé na execução deste documento.

#### CLÁUSULA DÉCIMA

(Entrada em vigor)

O presente Acordo produz efeitos à data de início do projeto – 02 de janeiro de 2017.

O presente Acordo é feito em triplicado, destinando-se um exemplar a cada um dos Outorgantes.

\_\_\_\_\_  
Primeiro Outorgante

\_\_\_\_\_  
Segundo Outorgante

\_\_\_\_\_  
Terceiro Outorgante

## Anexo 3 – Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia

	2016*, in millions			Share of nights spent by non-residents in total nights spent, 2016	Change 2016/2015, %		
	Total	of which:			Total	of which:	
		Non-residents	Residents			Non-residents	Residents
<b>EU**</b>	<b>2 842</b>	<b>1 312</b>	<b>1 530</b>	<b>46%</b>	<b>+2.0</b>	<b>+3.6</b>	<b>+0.6</b>
Belgium	:	:	:	:	:	:	:
Bulgaria	25.2	16.2	9.1	64%	+17.9	+21.0	+12.8
Czech Republic	49.7	24.1	25.6	49%	+5.6	+3.7	+7.5
Denmark	32.2	11.6	20.6	36%	+4.5	+4.6	+4.4
Germany	389.6	79.9	309.7	20%	+2.8	+1.2	+3.2
Estonia	6.2	4.0	2.2	64%	+7.7	+6.4	+10.2
Ireland	:	:	:	:	:	:	:
Greece	99.8	78.4	21.4	79%	+1.2	+0.2	+4.9
Spain	454.3	294.3	160.0	65%	+7.8	+9.3	+5.1
France	394.6	121.8	272.8	31%	-4.6	-8.7	-2.6
Croatia	77.7	72.0	5.7	93%	+7.7	+9.6	-11.9
Italy	394.6	195.7	198.9	50%	+0.5	+1.6	-0.6
Cyprus	14.8	14.1	0.8	95%	+10.9	+12.0	-5.8
Latvia	4.4	3.0	1.4	69%	+7.3	+5.8	+10.8
Lithuania	7.1	3.3	3.8	47%	+7.3	+9.8	+5.2
Luxembourg	:	:	:	:	:	:	:
Hungary	29.1	13.7	15.4	47%	+8.1	+7.5	+8.7
Malta	8.8	8.5	0.3	96%	-0.8	-0.5	-8.2
Netherlands	106.7	39.6	67.1	37%	+3.0	+6.6	+1.0
Austria	118.8	84.2	34.6	71%	+4.8	+4.8	+4.8
Poland	79.6	15.6	64.0	20%	+11.8	+13.1	+11.4
Portugal	60.6	40.5	20.0	67%	+1.7	+4.0	-2.7
Romania	25.4	4.9	20.6	19%	+8.5	+8.9	+8.4
Slovenia	10.6	6.9	3.7	65%	+7.3	+10.3	+1.9
Slovakia	14.1	5.1	9.0	36%	+16.0	+15.6	+16.3
Finland	20.1	5.6	14.5	28%	+1.8	+1.9	+1.7
Sweden	56.1	13.9	42.2	25%	+2.5	+3.1	+2.3
United Kingdom	291.9	119.8	172.1	41%	-4.5	+1.6	-8.3
Iceland	8.0	6.8	1.2	85%	+18.7	+18.5	+20.0
Liechtenstein	0.1	0.1	0.0	98%	+15.6	+15.0	+48.5
Norway	33.2	9.8	23.4	30%	+4.8	+11.4	+2.3
Switzerland	35.4	19.2	16.3	54%	-0.5	-1.9	+1.2
Montenegro	11.2	10.5	0.7	94%	+1.6	+2.0	-4.5
FYR of Macedonia	1.7	1.0	0.6	62%	+3.2	+2.6	+4.1
Serbia	7.5	2.7	4.8	36%	+13.0	+12.2	+13.4

Figures may not add up due to rounding.

: Available data not sufficient for reliable estimates.

\* 2016 estimates based on 10 months data as available, except Denmark, Spain and Croatia for which 2016 data are estimated based on 11 months.

\*\* EU aggregates are rounded based on estimates for missing Member State data.

Fonte: Eurostat (2017)

## Anexo 4 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico segundo a Classificação Estatística das Atividades Económicas na União Europeia (NACE)

	2016/2015 change (in %)											
	Tourist accommodation establishments			Hotels and similar accommodation NACE 55.1			Holiday and other short-stay accommodation NACE 55.2			Camping grounds, recreational vehicle and trailer parks NACE 55.3		
	Total	Non-residents	Residents	Total	Non-residents	Residents	Total	Non-residents	Residents	Total	Non-residents	Residents
EU-28 <sup>(1)</sup>	2,0	3,6	0,6	2,5	3,5	1,5	0,9	3,9	-1,1	1,3	3,8	0,0
Belgium	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u
Bulgaria	17,9	21,0	12,8	18,9	21,2	14,4	5,8	11,2	4,8	43,1	49,5	42,8
Czech Republic	5,6	3,7	7,5	6,7	4,2	10,7	0,7	-2,1	1,4	10,7	7,8	11,2
Denmark	4,5	4,6	4,4	0,4	-2,7	3,0	19,3	36,7	11,2	3,6	5,2	3,1
Germany	2,8	1,2	3,2	2,6	1,3	3,0	3,1	2,4	3,2	3,5	-2,4	4,6
Estonia	7,7	6,4	10,2	6,8	5,7	9,5	11,9	11,9	11,9	:	:	:
Ireland	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u
Greece	1,2	0,2	4,9	1,4	1,0	3,2	0,1	-3,4	7,5	5,5	-0,3	11,5
Spain	7,8	9,3	5,1	7,2	9,3	3,4	10,4	10,1	11,2	7,0	7,0	7,1
France	-4,6	-8,7	-2,6	-3,4	-9,6	0,2	-12,5	-17,6	-11,0	-0,5	-1,8	0,2
Croatia	7,7	9,6	-11,9	4,8	4,9	3,3	12,7	17,1	-21,8	1,9	2,2	-7,3
Italy	0,5	1,6	-0,6	0,2	0,8	-0,3	-3,0	-2,0	-3,9	6,5	11,2	2,3
Cyprus	10,9	12,0	-5,8	10,9	12,0	-5,9	:	:	:	-20,6	-61,5	80,4
Latvia	7,3	5,8	10,8	4,5	4,1	5,8	22,2	21,1	23,0	9,8	10,4	9,2
Lithuania	7,3	9,8	5,2	6,7	9,1	2,7	8,5	12,0	7,3	-10,1	3,3	-21,4
Luxembourg	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u	:u
Hungary	8,1	7,5	8,7	7,7	7,2	8,2	8,9	19,7	6,7	11,2	2,4	27,1
Malta	-0,8	-0,5	-8,2	-1,1	-0,8	-8,5	11,5	11,3	35,4	:	:	:
Netherlands	3,0	6,6	1,0	7,0	6,8	7,3	0,5	6,2	-1,7	0,0	6,8	-1,8
Austria	4,8	4,8	4,8	4,0	3,9	4,4	7,1	9,0	4,0	9,2	6,8	17,6
Poland	11,8	13,1	11,4	14,4	14,2	14,4	8,6	7,6	8,7	7,6	11,1	6,6
Portugal	1,7	4,0	-2,7	5,3	7,3	0,6	:u	:u	:u	13,3	21,1	9,5
Romania	8,5	8,9	8,4	8,1	8,3	8,0	12,4	16,7	11,9	-8,9	-0,9	-9,5
Slovenia	7,3	10,3	1,9	7,1	9,8	1,0	10,4	15,9	5,3	3,7	6,9	-1,0
Slovakia	16,0	15,6	16,3	16,5	13,3	19,0	13,6	23,0	11,7	36,7	47,6	21,1
Finland	1,8	1,9	1,7	1,9	3,4	1,3	3,7	-5,6	7,5	-1,1	-8,5	0,4
Sweden	2,5	3,1	2,3	4,4	3,1	4,8	-1,4	5,0	-3,3	-0,4	2,1	-1,2
United Kingdom	-4,5	1,6	-8,3	-4,4	1,1	-9,2	-2,4	3,2	-6,4	-7,9	-2,5	-8,3
Iceland	18,7	18,5	20,0	22,3	22,1	23,7	24,0	17,3	95,3	-2,4	3,1	-14,0
Liechtenstein	15,6	15,0	48,5	20,1	19,3	80,3	-5,0	-5,7	9,3	13,3	13,6	:u
Norway	4,8	11,4	2,3	4,4	11,2	1,8	5,4	9,1	2,1	5,7	14,0	3,6
Switzerland	-0,5	-1,9	1,2	-0,5	-1,9	1,2	:	:	:	:	:	:
Montenegro	1,6	2,0	-4,5	9,1	9,9	-0,2	-1,2	-0,8	-6,8	44,7	37,9	488,8
FYR of Macedonia	3,2	2,6	4,1	4,1	3,0	8,0	1,0	-0,6	1,3	-5,2	-13,0	-3,3
Serbia	13,0	12,2	13,4	12,8	11,8	13,7	13,5	17,4	12,9	1,7	-13,7	37,2

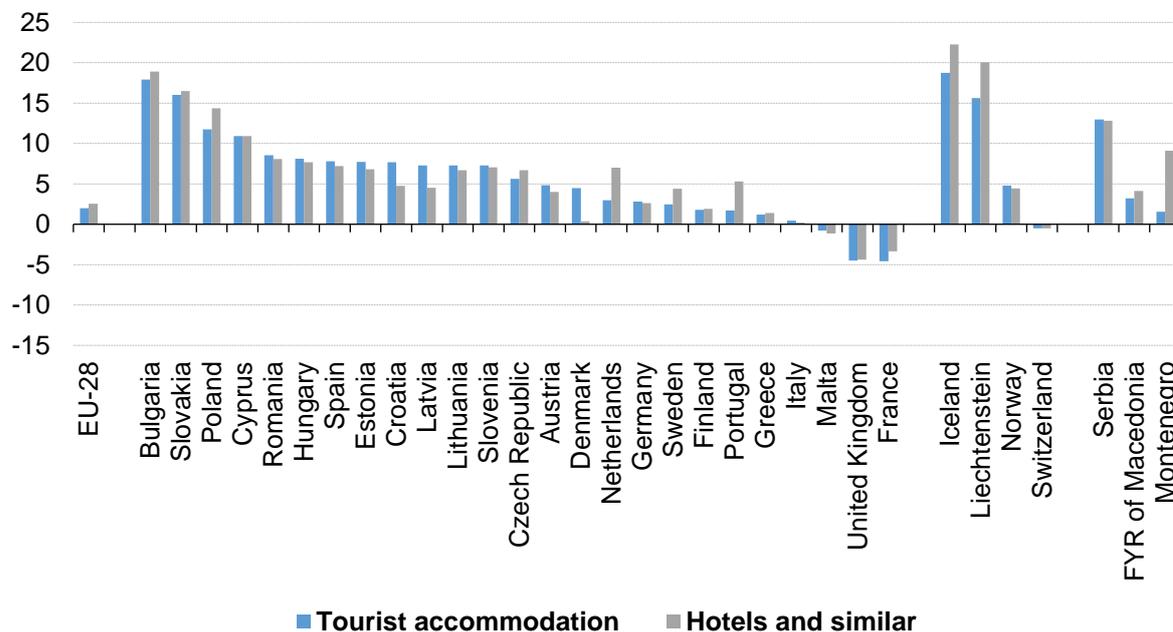
":" - data not available.

"u" - low reliability.

(<sup>1</sup>) EU-28 estimate made for the purpose of this publication.

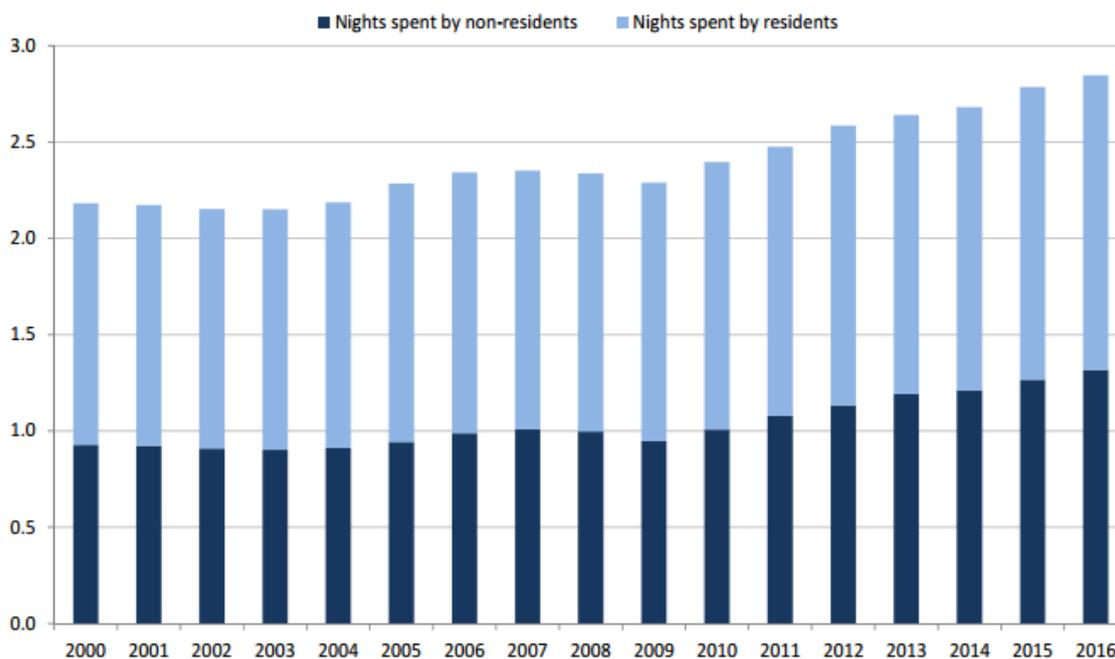
Fonte: Eurostat (2017)

## Anexo 5 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia



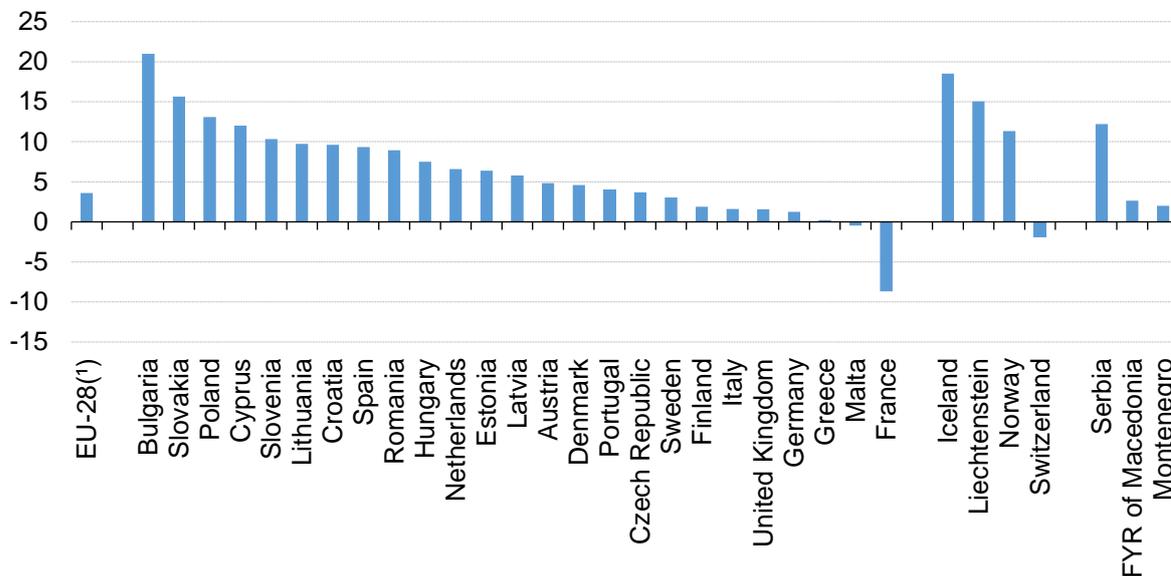
Fonte: Eurostat (2017)

## Anexo 6 – Evolução entre 2000 e 2016 do Número de Noites em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia



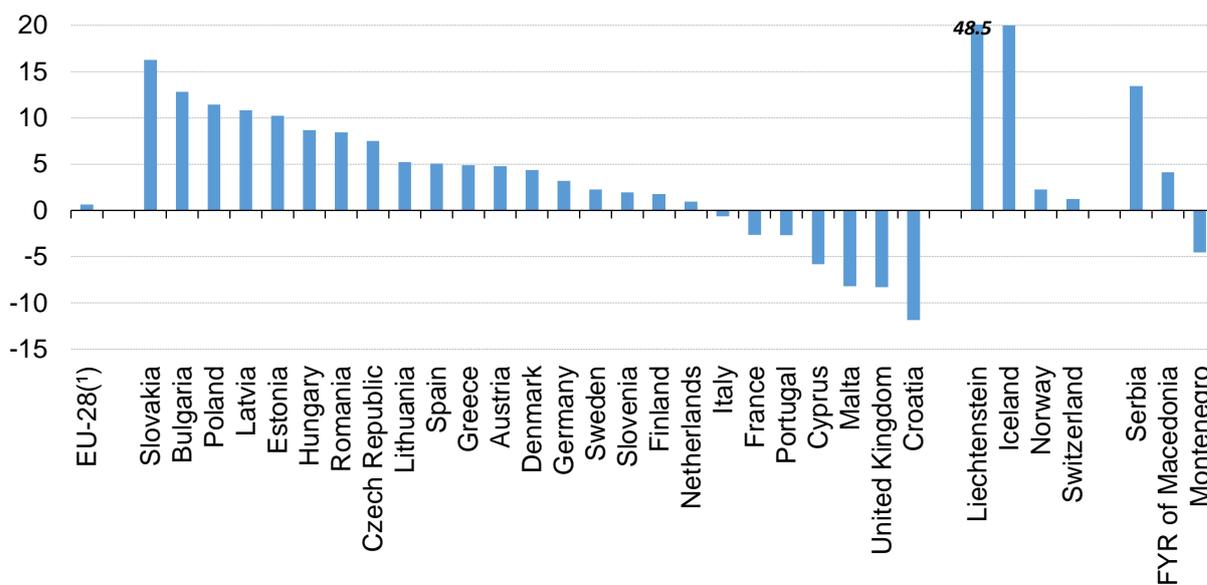
Fonte: Eurostat (2017)

### Anexo 7 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites de Turistas Não-Residentes em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia



Fonte: Eurostat (2017)

### Anexo 8 – Variação Percentual entre 2015 e 2016 do Número Total de Noites de Turistas Residentes em Estabelecimentos de Alojamento Turístico na União Europeia



Fonte: Eurostat (2017)

## Anexo 9 – Ranking dos Grupos Hoteleiros em Portugal em 2016

Posição		Grupo hoteleiro / Entidade de <i>management</i>	Empreendimentos turísticos		Unidades de alojamento <sup>1</sup>		Camas		Presença internacional
Atual	2015		N.º	% do total	N.º	% do total	N.º	% do total	
1	1	⇒ Pestana Hotels & Resorts / Pousadas de Portugal <sup>3</sup>	65	3,5%	7.076	5,2%	14.570	5,0%	✓
2	2	⇒ Vila Galé Hotéis	20	1,1%	4.097	3,0%	8.300	2,8%	✓
3	3	⇒ Accor Hotels	32	1,7%	3.360	2,5%	6.652	2,3%	✓
4	4	⇒ Tivoli Hotels & Resorts <sup>2</sup>	12	0,6%	2.477	1,8%	5.354	1,8%	✓
5	5	⇒ SANA Hotels	14	0,8%	2.217	1,6%	4.371	1,5%	✓
6	6	⇒ VIP Hotels	12	0,6%	2.064	1,5%	4.255	1,5%	✓
7	7	⇒ Hotéis/ Meliá Hotels & Resorts	15	0,8%	1.957	1,4%	3.921	1,3%	✗
8	8	⇒ InterContinental Hotels Group - IHG <sup>2</sup>	10	0,5%	1.718	1,3%	3.372	1,2%	✓
9	9	⇒ Dom Pedro Hotels	7	0,4%	1.399	1,0%	2.915	1,0%	✓
10	10	⇒ NAU Hotels & Resorts <sup>2</sup>	10	0,5%	1.360	1,0%	3.699	1,3%	✗
11	14	↑ HF Hotéis Fénix <sup>2</sup>	8	0,4%	1.320	1,0%	2.642	0,9%	✗
12	17	↑ Porto Bay Hotels & Resorts	9	0,5%	1.293	0,9%	2.557	0,9%	✓
13	11	↓ Continental Hotels	11	0,6%	1.288	0,9%	2.641	0,9%	✓
14	12	↓ Luna Hotels and Resorts	11	0,6%	1.249	0,9%	2.678	0,9%	✓
15	13	↓ Hotéis Real	8	0,4%	1.231	0,9%	2.561	0,9%	✗
16	15	↓ Inatel Turismo	18	1,0%	1.210	0,9%	2.420	0,8%	✗
17	19	↑ Turim Hotéis	12	0,6%	1.151	0,8%	2.802	1,0%	✗
18	16	↓ Marriott <sup>2</sup>	5	0,3%	1.148	0,8%	2.268	0,8%	✓
19	18	↓ Starwood Hotels & Resorts	5	0,3%	1.096	0,8%	2.530	0,9%	✓
20	20	⇒ Sonae Turismo	10	0,5%	1.048	0,8%	2.589	0,9%	✗
<b>Sub-total</b>			<b>294</b>	<b>15,8%</b>	<b>39.759</b>	<b>29,2%</b>	<b>83.097</b>	<b>28,3%</b>	
<b>Outros Grupos / Entidades de <i>management</i></b>			<b>453</b>	<b>24,3%</b>	<b>45.937</b>	<b>33,7%</b>	<b>98.908</b>	<b>33,7%</b>	
<b>Independentes</b>			<b>1.117</b>	<b>59,9%</b>	<b>50.507</b>	<b>37,1%</b>	<b>111.133</b>	<b>37,9%</b>	
<b>Total</b>			<b>1.864</b>	<b>100%</b>	<b>136.203</b>	<b>100%</b>	<b>293.138</b>	<b>100%</b>	

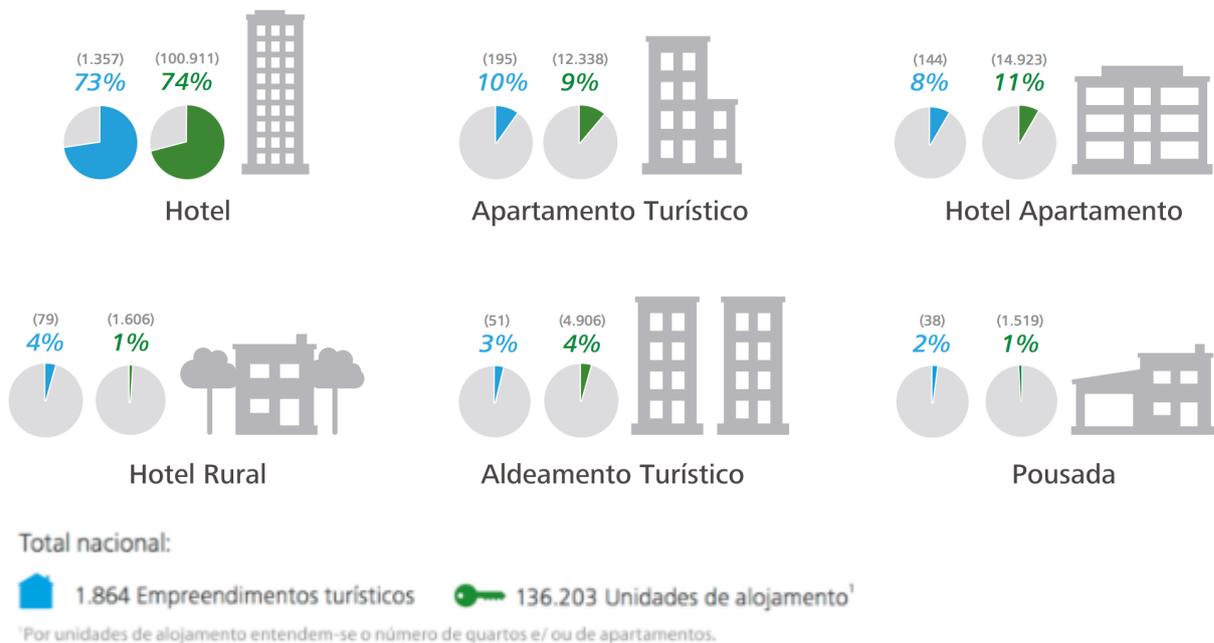
<sup>1</sup> Por unidades de alojamento entendem-se o número de quartos e/ ou de apartamentos.

<sup>2</sup> A análise efetuada foi baseada em informação pública disponível

<sup>3</sup> As Pousadas de Portugal incluem apenas as pousadas que se encontram sob gestão do Grupo Pestana Hotels & Resorts.

Fonte: Deloitte (2017)

## Anexo 10 – Distribuição por Tipologia em Portugal em 2016



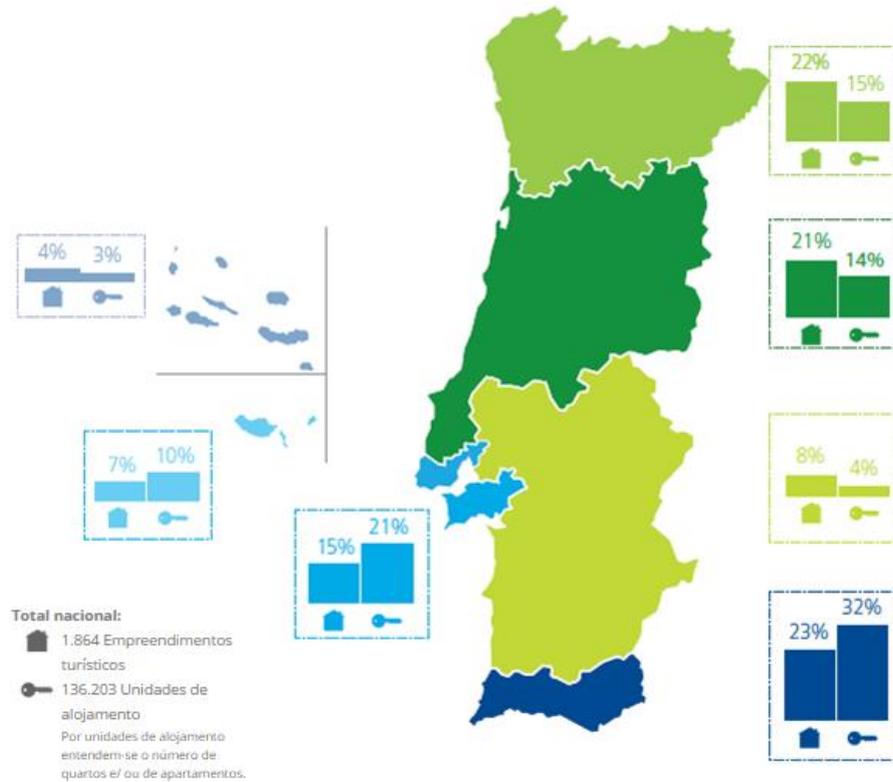
Fonte: Deloitte (2017)

## Anexo 11 – Distribuição por Categoria em Portugal em 2016



Fonte: Deloitte (2017)

## Anexo 12 – Distribuição dos Empreendimentos Turísticos e Unidades de Alojamento por NUTS II



Fonte: Deloitte (2017)

## Anexo 13 – Análise Comparativa por NUTS II



<sup>1</sup> RevPAR (Receita por Quarto Disponível) = Proveitos de aposento / (# quartos x 365)

Fonte: Deloitte (2017)

**Anexo 14 – Custos Totais por Activity-Cost Pool**

<b>Custos Totais</b>	<b>Custo Total</b>	<b>Front Office</b>	<b>Housekeeping</b>	<b>Food &amp; Beverage</b>
<b>Custos com Pessoal</b>				
Extras	42.374 €	2.627 €	1.876 €	37.871 €
Remunerações Fixas	145.784 €	35.604 €	41.340 €	68.840 €
Remunerações Adicionais	17.690 €	2.813 €	2.009 €	12.868 €
Subsídios Natal/Férias	23.514 €	4.635 €	3.311 €	15.568 €
Encargos (Seguro/SS)	33.040 €	5.868 €	4.191 €	22.981 €
Refeitório	10.826 €	1.944 €	3.888 €	4.993 €
Fardamento	4.899 €	1.045 €	1.142 €	2.712 €
Deslocações	65 €		54 €	11 €
Indemnizações	573 €		573 €	
Formação Profissional	509 €	400 €		109 €
Medicina Trabalho/Farmácia	38 €	38 €		
Alimentação em Dinheiro	521 €	521 €		
Seguros Acidentes Trabalho	2.400 €	520 €	866 €	1.014 €
Prémios e Incentivos	300 €			300 €
<b>Total Custos com Pessoal</b>	<b>282.533 €</b>	<b>56.015 €</b>	<b>59.251 €</b>	<b>167.267 €</b>
<b>Outros Custos</b>				
Jornais	2.436 €	2.436 €		
VIP (Água/Fruta)	7.870 €		7.870 €	
Comissões Agência	86.070 €	86.070 €		
Equipamento Restaurante Bar	88 €			88 €
Amenities	20.866 €	20.806 €		60 €
Lavandaria	29.429 €		25.310 €	4.119 €
Flores e Decoração	4.157 €	336 €	3.027 €	794 €
Limpeza e Conforto	8.315 €		3.438 €	4.877 €
Material Escritório	601 €	447 €	24 €	131 €
Comunicação	920 €	764 €		156 €
Música e Animação	60 €	60 €		
Quebras	2.366 €	1.970 €	194 €	202 €
Descartáveis F&B	512 €		68 €	444 €
Trabalhos Especializados	11.524 €	10.497 €	552 €	475 €
Mat. Serv. Publicitários	2.411 €	2.315 €		96 €
Impressos	2.690 €	2.375 €	24 €	291 €
Conservação e Reparação	156 €	140 €	16 €	
Reposição de Imobilizado	22.947 €	17.440 €	918 €	4.589 €
Amortizações e Reintegrações	72.294 €	6.673 €	18.908 €	46.713 €
Eletricidade	61.085 €	3.818 €	29.015 €	28.252 €
Gás	17.166 €	1.073 €	8.154 €	7.939 €
Água	17.038 €	1.065 €	8.093 €	7.880 €
Taxa de Esgotos	2.510 €	157 €	1.192 €	1.161 €
<b>Total Outros Custos</b>	<b>373.512 €</b>	<b>158.441 €</b>	<b>106.803 €</b>	<b>108.268 €</b>
<b>Total</b>	<b>656.045 €</b>	<b>214.456 €</b>	<b>166.054 €</b>	<b>275.535 €</b>

Fonte: Adaptado do Hotel

## Anexo 15 – Alocação dos Custos de *Front Office*

Alocação dos Custos de <i>Front Office</i>													
Segmento de Clientes	Tempo unitário despendido na introdução da reserva	Tempo unitário despendido no fornecimento de informações ao cliente	Tempo unitário despendido no check-in	Tempo unitário despendido na abertura de conta do cliente	Tempo unitário despendido no controlo e fecho de conta do cliente	Tempo unitário despendido no check-out	Tempo unitário total	Quantidade de atividade	Total de minutos	Taxa (€/min)	Total de custos indiretos	Total de custos diretos	Custo total
Grupo 1	2,2	3,8	5,7	2,3	4,3	5,6	23,9	3.015	72.059	0,6154 €	44.345 €	479 €	44.825 €
Grupo 2	4,8	4,6	6,2	2,7	4,6	5,3	28,2	220	6.204	0,6154 €	3.818 €	35 €	3.853 €
Grupo 3	0,0	4,4	7,2	2,8	4,4	5,7	24,5	955	23.398	0,6154 €	14.399 €	153 €	14.552 €
Grupo 4	6,6	3,8	5,7	1,7	4,7	5,2	27,7	263	7.285	0,6154 €	4.483 €	42 €	4.525 €
Grupo 5	0,6	4,3	6,3	2,2	4,6	5,8	23,8	4.238	100.864	0,6154 €	62.072 €	679 €	62.751 €
Grupo 6	2,4	3,4	5,4	2,6	4,9	5,6	24,3	698	16.961	0,6154 €	10.438 €	110 €	10.549 €
Grupo 7	2,7	3,6	5,9	2,5	4,8	5,2	24,7	739	18.253	0,6154 €	11.233 €	118 €	11.351 €
Grupo 8	2,5	3,4	5,3	2,4	4,2	5,6	23,4	2.637	61.706	0,6154 €	37.974 €	418 €	38.392 €
Grupo 9	3,8	4,3	5,6	2,8	4,5	5,4	26,4	624	16.474	0,6154 €	10.138 €	100 €	10.238 €
Grupo 10	1,2	4,2	6,7	2,7	4,8	5,2	24,8	250	6.200	0,6154 €	3.816 €	40 €	3.855 €
Grupo 11	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Total								13.639	329.404		202.716 €	2.175 €	204.891 €

Fonte: Elaboração Própria

**Anexo 16 – Alocação dos Custos de *Housekeeping***

Alocação dos Custos de <i>Housekeeping</i>									
Segmento de Clientes	Tempo unitário despendido no controlo do quarto reservado	Tempo unitário despendido na limpeza do quarto reservado	Tempo unitário despendido na limpeza, arrumação e reposição de roupas durante a estadia	Tempo unitário despendido na limpeza, arrumação e reposição de roupas após a estadia	Tempo unitário total	Quantidade de atividade	Total de minutos	Taxa (€/min)	Custo total
Grupo 1	2,8	7,6	11,2	16,7	38,3	3.015	115.475	0,2926	33.783 €
Grupo 2	3,4	8,2	12,6	18,2	42,4	220	9.328	0,2926	2.729 €
Grupo 3	3,2	7,8	12,4	17,2	40,6	955	38.773	0,2926	11.343 €
Grupo 4	3,5	8,6	12,7	18,6	43,4	263	11.414	0,2926	3.339 €
Grupo 5	3,4	8,2	12,6	18,6	42,8	4.238	181.386	0,2926	53.066 €
Grupo 6	3,2	7,8	11,6	17,2	39,8	698	27.780	0,2926	8.127 €
Grupo 7	3,4	8,4	12,8	18,6	43,2	739	31.925	0,2926	9.340 €
Grupo 8	2,8	7,4	10,8	16,3	37,3	2.637	98.360	0,2926	28.776 €
Grupo 9	3,4	8,2	12,4	18,2	42,2	624	26.333	0,2926	7.704 €
Grupo 10	3,2	7,8	11,6	17,3	39,9	250	9.975	0,2926	2.918 €
Grupo 11	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Total						13.639	550.749		161.125 €

Fonte: Elaboração Própria

**Anexo 17 – Alocação dos Custos de *Food & Beverage***

<b>Alocação dos Custos de <i>Food &amp; Beverage</i></b>								
<b>Segmentos de Clientes</b>	<b>Total de minutos despendidos no pequeno-almoço</b>	<b>Total de minutos despendidos no almoço</b>	<b>Total de minutos despendidos no jantar</b>	<b>Total de minutos</b>	<b>Taxa (€/min)</b>	<b>Total de custos indiretos</b>	<b>Total de custos diretos</b>	<b>Custo total</b>
Grupo 1	147.695	9.566	34.602	191.863	0,3436	65.925 €	17.189 €	83.113 €
Grupo 2	9.186	774	2.436	12.395	0,3436	4.259 €	1.314 €	5.573 €
Grupo 3	36.222	3.404	10.440	50.065	0,3436	17.203 €	5.642 €	22.844 €
Grupo 4	10.068	876	2.816	13.761	0,3436	4.728 €	1.542 €	6.270 €
Grupo 5	161.216	14.470	46.023	221.709	0,3436	76.180 €	24.932 €	101.111 €
Grupo 6	37.805	3.230	9.970	51.004	0,3436	17.525 €	4.233 €	21.758 €
Grupo 7	34.094	3.091	9.229	46.415	0,3436	15.948 €	4.444 €	20.393 €
Grupo 8	117.138	10.701	34.533	162.371	0,3436	55.791 €	15.825 €	71.616 €
Grupo 9	23.702	2.347	7.309	33.358	0,3436	11.462 €	3.721 €	15.183 €
Grupo 10	10.778	859	2.829	14.466	0,3436	4.970 €	1.511 €	6.481 €
Grupo 11	28.463	42.218	2.311	72.993	0,3436	25.081 €	6.445 €	31.525 €
<b>Total</b>	<b>616.367</b>	<b>91.535</b>	<b>162.498</b>	<b>797.407</b>		<b>273.991 €</b>	<b>86.797 €</b>	<b>385.868 €</b>

Fonte: Elaboração Própria

A Análise da Rentabilidade dos Clientes na Hotelaria: Um Estudo de Caso com a Metodologia TDABC

Pequeno-Almoço								
Segmentos de Clientes	Número de clientes	Tempo necessário para confeccionar o pequeno-almoço	Tempo unitário necessário para dar as boas vindas	Tempo unitário necessário para prestar auxílio durante a refeição	Tempo unitário despendido no pequeno-almoço	Tempo unitário necessário para a limpeza	Tempo unitário total	Total de minutos
Grupo 1	3.403	6,2	0,6	1,7	32,6	2,3	43,4	147.695
Grupo 2	257	5,7	0,5	1,4	26,3	1,8	35,7	9.186
Grupo 3	1.108	5,9	0,6	1,3	23,2	1,7	32,7	36.222
Grupo 4	303	6,2	0,6	1,4	23,4	1,6	33,2	10.068
Grupo 5	4.900	5,8	0,5	1,6	23,6	1,4	32,9	161.216
Grupo 6	827	6,6	0,7	2,4	33,3	2,7	45,7	37.805
Grupo 7	870	6,3	0,7	1,2	29,6	1,4	39,2	34.094
Grupo 8	3.099	6,2	0,6	1,6	26,8	2,6	37,8	117.138
Grupo 9	729	6,3	0,5	1,2	23,2	1,3	32,5	23.702
Grupo 10	295	5,9	0,5	1,4	27,3	1,4	36,5	10.778
Grupo 11	753	5,7	0,5	1,3	28,7	1,6	37,8	28.463
Total	16.545							616.367

Almoço								
Segmentos de Clientes	Número de clientes	Tempo necessário para confeccionar o almoço	Tempo unitário necessário para dar as boas vindas	Tempo unitário necessário para prestar auxílio durante a refeição	Tempo unitário despendido no almoço	Tempo unitário necessário para a limpeza	Tempo unitário total	Total de minutos
Grupo 1	167	16,2	0,6	2,2	34,8	3,4	57,2	9.566
Grupo 2	15	13,9	0,5	1,6	33,3	2,9	52,2	774
Grupo 3	61	16,7	0,6	1,7	33,6	2,8	55,4	3.404
Grupo 4	16	15,6	0,6	1,4	32,9	2,7	53,2	876
Grupo 5	267	16,3	0,5	1,3	33,7	2,4	54,2	14.470
Grupo 6	47	17,9	0,7	2,6	44,2	3,8	69,2	3.230
Grupo 7	49	16,2	0,7	1,3	42,6	2,5	63,3	3.091
Grupo 8	172	17,3	0,6	2,4	38,4	3,6	62,3	10.701
Grupo 9	41	16,9	0,5	1,3	36,4	2,3	57,4	2.347
Grupo 10	17	15,9	0,5	1,2	30,8	2,4	50,8	859
Grupo 11	718	17,2	0,5	1,8	36,6	2,7	58,8	42.218
Total	1.570							91.535

Jantar								
Segmentos de Clientes	Número de clientes	Tempo unitário necessário para dar as boas vindas e registar o pedido	Tempo unitário necessário para confeccionar e servir o jantar	Tempo unitário necessário para prestar auxílio durante a refeição	Tempo unitário despendido no jantar	Tempo unitário necessário para a limpeza	Tempo unitário total	Total de minutos
Grupo 1	430	2,8	26,2	2,4	45,4	3,6	80,4	34.602
Grupo 2	34	2,3	22,8	1,8	42,2	3,2	72,3	2.436
Grupo 3	144	2,2	26,7	1,9	38,8	2,9	72,5	10.440
Grupo 4	39	2,3	25,9	1,7	39,2	2,8	71,9	2.816
Grupo 5	636	1,8	26,2	1,6	40,2	2,6	72,4	46.023
Grupo 6	111	3,2	27,7	2,8	51,6	4,2	89,5	9.970
Grupo 7	116	1,8	26,2	1,6	47,4	2,7	79,7	9.229
Grupo 8	413	2,7	27,3	2,7	47,2	3,8	83,7	34.533
Grupo 9	96	1,8	26,8	1,6	43,4	2,6	76,2	7.309
Grupo 10	39	2,3	25,7	1,4	39,6	2,8	71,8	2.829
Grupo 11	29	2,2	28,2	2,2	43,8	3,3	79,7	2.311
Total	2.087							162.498

Fonte: Elaboração Própria