

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

APLICAÇÃO DO *BALANCED*
SCORECARD NO RAMO HOTELEIRO:
Diferenças entre hotéis de 5 estrelas
portugueses e espanhóis

Tânia Filipa Gomes Martinho

Lisboa, Julho de 2014

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

APLICAÇÃO DO *BALANCED*
SCORECARD NO RAMO HOTELEIRO:
Diferenças entre hotéis de 5 estrelas
portugueses e espanhóis

Tânia Filipa Gomes Martinho

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão e dos Negócios, realizada sob a orientação científica de Mestre Tânia Mafalda Antunes Saraiva, Professora Convidada, da área científica de Contabilidade e Gestão.

VERSÃO FINAL

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof^ª. Doutora Maria do Rosário Justino

Vogal _____ Prof. Mestre João Marques Asseiceiro

Vogal _____ Prof^ª. Mestre Tânia Antunes Saraiva

Lisboa, Julho de 2014

«O apetite de saber nasce da dúvida. Deixa de acreditar e instrui-te!» (ANDRÉ GIDE)

Agradecimentos

Agradeço primeiramente ao meu irmão pela disponibilidade e pelo olhar crítico que me acompanhou ao longo de todo o trabalho, aos meus pais e amigos pelo apoio e incentivo nestes meses.

Um muito obrigada em especial à que contribuiu na orientação deste trabalho, a Mestre Tânia Mafalda Antunes Saraiva.

Queria ainda agradecer aos colegas de trabalho que me incentivaram e contribuíram no meu crescimento profissional e académico.

Resumo

Actualmente, face à conjuntura global, as organizações centram os seus esforços em cumprir os requisitos básicos que sustentam a estratégia, como sendo a missão, a visão e os valores organizacionais. Neste sentido, a informação obtida das mais diversas áreas assumem um papel importante, na medida em que, os intervenientes no processo de tomada de decisão analisam e alinham essa informação com a estratégia.

Os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental na capacidade competitiva das organizações pelo que é necessário compreender a importância que o controlo de gestão tem vindo a assumir nas mesmas, bem como, analisar a natureza, as causas e as implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas.

Este trabalho terá como objectivo principal avaliar quais os indicadores, tendo por base o *Balanced Scorecard*, que os hotéis de cinco estrelas têm em consideração na tomada de decisão e que influenciam a estratégia por via do controlo de gestão. Esta avaliação irá consubstanciar-se numa análise comparativa dos indicadores utilizados nos hotéis portugueses e espanhóis.

Palavras-Chave: *Balanced Scorecard*, Controlo de Gestão, Sector Hoteleiro, Turismo.

Abstract

Currently, due to the global environment, organizations are focusing to comply with basic requirements that support the strategy, such as the mission, vision and organizational values. In this sense, the information obtained from various fields play an important role for decision-making because allowed them to analyze and align it with strategy.

The management control systems plays a key role in the competitiveness of organizations because it is necessary to understand the importance that management control has assumed in organizations, as well analyze the nature, causes and implications of possible changes in the practices adopted.

This work will determine which indicators, based on the Balanced Scorecard, the five-star hotels have into account in decision making and influencing strategy through management control. This evaluation will be based on a comparative analysis of the indicators used in Portuguese and Spanish hotels.

Keywords: Balanced Scorecard, Management Control, Tourism Industry, Tourism.

Índice

Agradecimentos	v
Resumo	vi
<i>Abstract</i>	vii
Índice	viii
Índice de Gráficos.....	x
Índice de Quadros	xi
Índice de Figuras	xii
Lista de Abreviaturas.....	xiii
1. Introdução.....	1
2. Importância do Sector do Turismo	4
2.1. Impacto do sector na economia portuguesa	4
2.2. Papel do Ramo Hoteleiro	8
3. Controlo de Gestão	12
3.1. Plano Operacional.....	15
3.2. Gestão Orçamental.....	15
3.3. Sistemas de Custeio	20
3.3.1. Custeio por absorção	21
3.3.2. Custeio Variável.....	22
3.3.3. <i>Activity Based Costing</i>	25
3.3.4. Custo Padrão	27
3.4. Instrumentos do Controlo de Gestão	28
3.4.1. Comportamentais	28
3.4.1.1. Margem de Contribuição Residual ou <i>Residual Income</i>	28
3.4.1.2. Centros de Responsabilidade.....	29
3.4.1.3. Preços de Transferência Interna	31

3.4.2. Pilotagem.....	32
3.4.2.1. <i>Balanced Scorecard</i>	32
3.4.2.2. <i>Tableau de Bord</i>	33
4. <i>Balanced Scorecard</i>	36
4.1. Conceito e Estratégia	36
4.2. Objectivos e implementação	38
4.3. Perspectivas	40
4.4. Vantagens e desvantagens	43
5. Metodologia.....	46
5.1. Estratégia de pesquisa	46
5.2. Método de recolha	47
5.3. Concepção do questionário	48
5.4. Dados da amostra.....	50
5.5. Validação dos resultados	51
6. Estudo Empírico	53
6.1. Enquadramento	53
6.2. Resultados	56
6.2.1. Análise Descritiva - Portugal	56
6.2.2. Análise Descritiva - Espanha	65
6.2.3. Comparação dos resultados.....	73
7. Conclusões.....	79
Referências Bibliográficas.....	81
Apêndice 1 – Inquérito dirigido aos hotéis portugueses	91
Apêndice 2 – Inquérito dirigido aos hotéis espanhóis	98
Apêndice 3 – Gráficos	105

Índice de Gráficos

Gráfico 2.1 - Chegadas de Turistas Internacionais -----	5
Gráfico 2.2 - Capacidade de alojamento nos estabelecimentos hoteleiros, 2012 -----	9
Gráfico 2.3 - Taxa líquida de ocupação-cama nos estabelecimentos hoteleiros, por NUTS II, 2012-----	9
Gráfico 2.4 - Rendimento médio por quarto disponível (RevPar), por NUTS II, 2012-	10
Gráfico 6.1 - Pontos Fortes do Hotel (Portugal)-----	54
Gráfico 6.2 - Pontos Fortes do Hotel (Espanha)-----	55
Gráfico 6.3 - Indicadores de Proveitos (Portugal)-----	63
Gráfico 6.4 - Indicadores de Competitividade (Portugal)-----	63
Gráfico 6.5 - Indicadores de Custos (Portugal)-----	64
Gráfico 6.6 - Indicadores de Proveitos (Espanha)-----	72
Gráfico 6.7 - Indicadores de Competitividade (Espanha)-----	72
Gráfico 6.8 - Indicadores de Custos (Espanha)-----	73

Índice de Quadros

Quadro 2.1- Chegadas e Receitas de Turistas Internacionais.....	6
Quadro 2.2 - Rankings e índices de competitividade viagens e turismo 2013.....	7
Quadro 2.3 - Ligação entre os objectivos estratégicos em Portugal e indicadores subjacentes ao índice de competitividade.....	8
Quadro 3.1 - As quatro fases de desenvolvimento dos sistemas de custos	12
Quadro 3.2 -Técnicas de Custeio.....	21
Quadro 3.3- Relação entre Custeio Variável e Custeio por Absorção	24
Quadro 4.1- Medição estratégica dos indicadores financeiros	40
Quadro 5.1 - Estratégias de investigação.....	46
Quadro 5.2 - Pontos fortes e fracos das fontes informação (documentação e entrevistas)	48
Quadro 5.3 - Hotéis Portugueses	51
Quadro 5.4 - Hotéis Espanhóis.....	51
Quadro 6.1 -Importância da relação entre o <i>BSC</i> e o Controlo de Gestão (Portugal)....	56
Quadro 6.2 - Reconhecimento e importância do <i>BSC</i> (Portugal)	57
Quadro 6.3 - Impeditivos à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Portugal)	58
Quadro 6.4 -Impulsionadores à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Portugal)	60
Quadro 6.5 - Sistemas de Custeio (Portugal)	62
Quadro 6.6 - Importância da relação entre o <i>BSC</i> e o Controlo de Gestão (Espanha) ...	65
Quadro 6.7 - Reconhecimento e importância do <i>BSC</i> (Espanha).....	66
Quadro 6.8 - Impeditivos à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Espanha)	67
Quadro 6.9 -Impulsionadores à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Espanha)	69
Quadro 6.10 - Sistemas Custeio (Espanha)	71

Índice de Figuras

Figura 3.1- Articulação entre curto e longo prazo.....	16
Figura 3.2- <i>Balanced Scorecard</i>	32
Figura 4.1 - Quatro processos da gestão estratégica.....	38
Figura 4.2- Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	39
Figura 4.3 - Perspectiva Processos Internos	42
Figura 5.1 - Escala 1 utilizada no questionário	49
Figura 5.2 - Escala 2 utilizada no questionário	50

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity Based Cost*

ABM - *Activity Based Management*

ADR – *Average Daily Room Rate* (Preço médio por quarto ocupado)

BSC – *Balanced Scorecard*

GOPAR – *Gross Operating Profit per Available Room* (Resultado operacional por quarto disponível)

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PTI - Preços de transferência interna

REVPAR - *Revenue per Available Room* (Receita por quarto disponível)

ROI – *Return On Investment*

SWOT - *Strength, Weakness, Opportunities, Threats*

TDB - *Tableaux de Bord*

TIR – Taxa Interna de Rentabilidade

TQM - *Total Quality Management*

TREVPAR – *Total Revenue per Available Room* (Receita total por quarto disponível)

TREVPEC – *Total Revenue per Client* (Receita total por cliente)

1. Introdução

O contexto europeu onde estamos inseridos sofreu alterações ao nível do denominado *core* da economia, ou seja, houve uma desindustrialização dos países devido à globalização.

Neste sentido, as empresas tiveram de se adaptar passando de uma era industrial que dominou até finais do século XX caracterizada por uma produção massificada e estandardizada, para uma era do conhecimento que actualmente se impõe. Esta confere preocupações com a qualidade, inovação e diferenciação dos produtos e/ou serviços que são factores-chave perante uma concorrência globalizada. Sendo que, a principal vantagem de uma organização reside na eficácia e na capacidade de resposta às alterações de mercado. Perante este cenário competitivo é importante ter uma visão estratégica.

Na base da formulação da estratégia é importante aludir ao conceito de *Balanced Scorecard* que « [...] reflecte o balanço estabelecido entre os objectivos a curto e longo prazo, entre os indicadores financeiros e não financeiros, entre os *lagging* e os *leading indicators* e entre as perspectivas de desempenho interno e externo», (Kaplan e Norton, 1996a: viii). Este conceito ao ter em consideração indicadores financeiros e não financeiros leva a que a organização seja avaliada em todas as vertentes.

Deste modo, é importante referir que o sucesso e o desenvolvimento que o controlo de gestão atingiu nas últimas décadas, deveu-se ao facto, de cada empresa melhorar os modelos teóricos existentes, adaptando-os à sua realidade e necessidades. O controlo de gestão não é constituído por modelos exactos e inalteráveis, mas antes por sugestões de trabalho, que foram sendo estruturadas a partir de práticas correctas de determinadas empresas, tal como nos indica Davila (2000).

Objectivos e objecto do estudo

Este estudo pretende criar uma plataforma de suporte conceptual sustentado, que possa permitir, por um lado, lançar as bases de um trabalho futuro consistente, que possibilite alinhar os indicadores do *Balanced Scorecard* relativos ao controlo de gestão considerados pelos hotéis de 5 estrelas, portugueses e espanhóis. E, por outro lado, que o *Balanced Scorecard* seja encarado como um veículo de comunicação e gestão da estratégia.

Pretende, ainda, identificar quais as rubricas de custos e proveitos mais significativas e, de que forma, influenciam o método de custeio que sustenta o controlo orçamental. Adicionalmente, analisar os elementos de avaliação que irão contribuir para alinhar e acrescentar valor a cada hotel.

Metodologia

Com o intuito de responder às hipóteses da investigação irá ser elaborado um estudo empírico baseado na estatística descritiva para que seja possível apurar algumas conclusões. As hipóteses que irão ser testadas são as seguintes:

- Hipótese 1: os hotéis reconhecem o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta importante na gestão estratégica.
- Hipótese 2: a informação proveniente do *Balanced Scorecard* influencia o controlo dos proveitos e custos.
- Hipótese 3: os hotéis têm em consideração a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão.

Estrutura do trabalho

Neste sentido, face aos objectivos expostos o trabalho irá estruturar-se em cinco partes.

Primeiramente irá ser abordada a importância do sector do turismo e o impacto que tem na economia portuguesa e ainda a relevância do sector hoteleiro em particular. Esta análise irá ser efectuada com base em estatísticas de entidades nacionais e internacionais para que seja também possível verificar o posicionamento de Portugal relativamente a outros países.

Na segunda parte irá ser aprofundada a importância e as ferramentas do controlo de gestão. Por conseguinte, serão apresentados os conceitos de plano operacional e controlo orçamental. Será ainda dada relevância a alguns sistemas de custeio e instrumentos de controlo de gestão pertinentes para este estudo.

Na terceira parte será explorado o conceito de *Balanced Scorecard* em toda a sua amplitude, desde a sua implementação, à destrição das suas perspectivas bem como a enumeração das suas vantagens e limitações.

Seguidamente, serão apresentados aspectos que se prendem com a metodologia utilizada para este estudo tais como a estratégia de pesquisa, a amostra e a elaboração do questionário. Na última parte serão analisados e comparados todos os dados obtidos para cada uma das hipóteses apontadas, referindo ainda as limitações deste estudo e salientando sugestões para estudos futuros.

2. Importância do Sector do Turismo

2.1. Impacto do sector na economia portuguesa

O Sector do turismo tem assumido, ao longo do tempo, um papel cada vez mais importante para a economia não só pelo seu contributo em termos quantitativos como qualitativos. No ano de 2013 Portugal venceu nove Óscares, atribuídos pela *World Travel Awards*¹, das quarenta e uma categorias a que concorreu. Este destaque trouxe projecção à imagem e competitividade do país. Os Óscares sucederam nas seguintes categorias:

- *Europe's Leading Boutique Resort 2013* (Vila Joya);
- *Europe's Leading Beach Destination 2013* (Algarve);
- *Europe's Leading Beach Destination 2013* (Lisboa);
- *Europe's Leading Design Hotel 2013* (The Vine Hotel);
- *Europe's Leading Golf Destination 2013* (Portugal);
- *Europe's Leading Golf Resort 2013* (Hotel Quinta do Lago);
- *Europe's Leading Island Destination 2013* (Madeira);
- *Europe's Leading Luxury Resort 2013* (Conrad Algarve);
- *Europe's Leading Villa Resort 2013* (Martinhal Beach Resort & Hotel).

Para além destes Óscares houve também distinção no domínio geocultural do Mediterrâneo para a Quinta da Casa Branca (*Mediterranean's Leading Boutique Hotel*) e para a Penha Longa Hotel & Golf Resort (*Mediterranean's Leading Spa Resort*).

Esta notoriedade dada a Portugal vai ao encontro do apontado pelo secretário de Estado do Turismo, Adolfo Nunes (2013), quando refere que o sector do turismo tem mostrado uma particular capacidade de competitividade e inovação. O mesmo menciona ainda que existem desafios a ultrapassar e que é importante para o sector a flexibilização, a

¹ Esta entidade premeia e reconhece a excelência de todos os sectores de viagens e turismo a nível global. Este sorteio existe desde 1993, está repartido em dez regiões por todo o mundo (África, Ásia, Austrália, Caribe, América Central, Europa, Oceano Índico, Médio Oriente, América do Norte e América do Sul). Ao longo do ano são realizadas galas até chegar à cerimónia final onde são atribuídos os prémios aos melhores do mundo.

liberalização e a simplificação. Estes três pilares auxiliam a implementação da estratégia por parte das organizações.

Segundo o Plano Estratégico Nacional do Turismo (2011) a evolução estratégica em Portugal ocorreu ao nível dos seguintes aspectos:

- maior relevância dada aos mercados emissores Espanha e Brasil e aposta na segmentação dos mercados estratégicos;
- liderança do desenvolvimento sustentável;
- potenciação da capacidade de venda das empresas do sector;
- aposta na promoção e distribuição *online*;
- desenvolvimento de uma oferta de experiências marcantes;
- entidades Regionais do Turismo e Direcções Regionais do Turismo como gestoras do destino, responsáveis pela melhoria de produtos turísticos.

Tendo em consideração os aspectos supra referidos é importante efectuar o paralelismo com os dados existentes relativamente à posição de Portugal no mundo. Visto que Portugal está inserido na Europa é relevante contextualizar e verificar a posição do nosso país comparativamente aos restantes países.

No que respeita à Europa podemos constatar pelo Gráfico 2.1 que é o continente que recebeu mais turistas internacionais no ano de 2012, tornando-se assim um factor impulsionador para a economia nesta região.

Gráfico 2.1 - Chegadas de Turistas Internacionais



Fonte: *World Tourism Barometer* (2013: 8).

Com base no Quadro 2.1, conseguimos compreender a distribuição dos 535 milhões de turistas internacionais que visitaram a Europa no ano de 2012, como é que essa distribuição se traduz em termos de receitas e se reparte pelos diferentes países, em especial Portugal.

Quadro 2.1- Chegadas e Receitas de Turistas Internacionais

Destinations	Series ¹	International Tourist Arrivals						International Tourism Receipts				
		(1000)			Change (%)			Share (%)	(US\$ million)			Share (%)
		2010	2011	2012*	10/09	11/10	12/11	2012*	2010	2011	2012*	2012*
Europe		485,550	516,410	534,171	3.0	6.4	3.4	100	412,030	466,722	457,832	100
Southern/Mediter. Eu.		173,482	187,044	191,074	2.5	7.8	2.2	35.8	159,767	179,341	171,437	37.4
Albania	TF	2,347	2,865	..	31.0	22.1	..	..	1,626	1,628	1,471	0.3
Andorra	TF	1,808	1,948	2,238	-1.2	7.7	14.9	0.4	..	..	..	..
Bosnia & Herzg	TCE	365	392	439	17.5	7.2	11.9	0.1	594	643	603	0.1
Croatia	TCE	9,111	9,927	10,369	4.8	9.0	4.5	1.9	8,259	9,211	8,774	1.9
Cyprus	TF	2,173	2,392	2,465	1.5	10.1	3.0	0.5	2,108	2,570	2,600	0.6
F. Yug. Rp. Macedonia	TCE	262	327	351	1.0	25.1	7.3	0.1	197	239	233	0.1
Greece	TF	15,007	16,427	15,518	0.6	9.5	-5.5	2.9	12,742	14,623	12,879	2.8
Israel	TF	2,803	2,820	2,886	20.8	0.6	2.3	0.5	5,106	5,305	5,493	1.2
Italy	TF	43,626	46,119	46,360	0.9	5.7	0.5	8.7	38,786	43,000	41,185	9.0
Malta	TF	1,348	1,425	1,454	14.0	5.8	2.0	0.3	1,079	1,267	1,265	0.3
Montenegro	TCE	1,088	1,201	1,264	4.2	10.4	5.2	0.2	732	862	826	0.2
Portugal	TCE	6,832	7,412	7,696	5.4	8.5	3.8	1.4	10,077	11,339	11,056	2.4
San Marino	THS	120	156	139	-20.9	30.3	-10.9	0.0	..	..	..	..
Serbia	TCE	683	764	810	5.8	11.9	6.0	0.2	798	992	906	0.2
Slovenia	TCE	1,869	2,037	2,156	2.5	9.0	5.8	0.4	2,552	2,717	2,577	0.6
Spain	TF	52,677	56,177	57,701	1.0	6.6	2.7	10.8	52,525	59,892	55,916	12.2
Turkey	TF	31,364	34,654	35,698	3.9	10.5	3.0	6.7	22,585	25,054	25,653	5.6

Fonte: Adaptado de *World Tourism Organization* (2013: 8).

Através do Quadro 2.1 podemos observar que Portugal tem tido um aumento no número de chegadas de turistas internacionais (cerca de 4%, comparativamente a 2011) o que a nível de receitas se torna expressivo para a economia (aumento de cerca de 2,4%, relativamente ao período homólogo). Apesar destes valores, Portugal ainda está aquém de alguns países da Europa do Sul e Ocidental, especialmente de Espanha que, apesar de ter um aumento, em termos relativos, de cerca de 3% no que respeita à chegada de turistas internacionais, as receitas tiveram um aumento de aproximadamente 12%.

Segundo a *World Tourism Organization* (2013), Espanha conseguiu manter o aumento nas receitas pois melhorou vários aspectos no que respeita à realização de um grande número de feiras e exposições internacionais; aumento da capacidade dos estádios; aumento das infra-estruturas ligadas ao turismo (quantidade de quartos, serviços de *rent-a-car*, rede de *ATM's* (*Automatic Teller Machine*)). Estes factores auxiliados pelas infra-estruturas aéreas, que segundo o mesmo documento está entre as 10 melhores do

mundo, permitiram criar condições para este desenvolvimento. Não obstante, o estado espanhol teve também um papel preponderante na medida em que fez um esforço para manter o mesmo nível de gastos com *marketing* e desenvolvimento deste sector ainda que a conjuntura económica fosse adversa.

No que concerne à competitividade, Portugal posiciona-se em 20º lugar num *ranking* de 133 países, como se pode observar no Quadro 2.2. Esta pontuação tem em conta três factores: a regulamentação existente para este sector; o ambiente empresarial e as infra-estruturas existentes; os recursos humanos, naturais e culturais.

Quadro 2.2 - Rankings e índices de competitividade viagens e turismo 2013

Country/Economy	SUBINDEXES									
	OVERALL INDEX			T&T regulatory framework		Business environment and infrastructure		T&T human, cultural, and natural resources		
	Regional rank	Overall rank	Score	Rank	Score	Rank	Score	Rank	Score	
Switzerland	1	1	5.66	1	5.94	1	5.42	2	5.63	
Germany	2	2	5.39	8	5.57	6	5.29	7	5.31	
Austria	3	3	5.39	2	5.80	11	5.11	9	5.24	
Spain	4	4	5.38	14	5.48	5	5.30	6	5.36	
United Kingdom	5	5	5.38	17	5.44	10	5.13	3	5.57	
France	6	7	5.31	9	5.56	7	5.18	11	5.20	
Sweden	7	9	5.24	12	5.54	23	4.89	8	5.30	
Netherlands	8	13	5.14	16	5.45	15	5.01	16	4.97	
Iceland	9	16	5.10	3	5.77	13	5.06	36	4.47	
Finland	10	17	5.10	5	5.74	22	4.89	24	4.65	
Belgium	11	18	5.04	18	5.43	26	4.78	18	4.90	
Ireland	12	19	5.01	7	5.68	19	4.96	40	4.41	
Portugal	13	20	5.01	20	5.42	27	4.78	19	4.84	
Denmark	14	21	4.98	25	5.31	16	4.98	26	4.64	
Norway	15	22	4.95	11	5.55	28	4.77	33	4.53	
Luxembourg	16	23	4.93	21	5.41	20	4.96	39	4.42	
Malta	17	24	4.92	15	5.47	14	5.06	49	4.22	
Italy	18	26	4.90	50	4.90	29	4.76	14	5.05	

Fonte: Adaptado de *World Tourism Organization* (2013: xviii).

Portugal apresenta como factor mais pontuado, para o índice de competitividade, os recursos humanos, naturais e culturais (19º lugar). Por sua vez, o factor menos classificado pertence ao ambiente empresarial e infra-estruturas. Neste sentido o Plano Estratégico Nacional do Turismo (2011) contempla linhas de desenvolvimento que vão ao encontro dos pilares subjacentes aos subíndices acima apresentados, que podem ser confirmados no Quadro 2.3.

Quadro 2.3 - Ligação entre os objectivos estratégicos em Portugal e indicadores subjacentes ao índice de competitividade.

Plano Estratégico Nacional do Turismo	<i>The Travel & Tourism Competitiveness Report 2013</i>
Sustentabilidade como modelo de desenvolvimento	<i>Environmental sustainability</i>
Mercados emissores	<i>Prioritization of Travel & Tourism</i>
Acessibilidades aéreas	<i>Air transport infrastructure</i>
Estratégia de produtos	<i>Price competitiveness in the T&T industry</i>
Regiões e polos	<i>Tourism infrastructure</i>
Promoção e distribuição	<i>Ground transport infrastructure</i>
Experiências e conteúdos	<i>Affinity for Travel & Tourism</i>
Eventos	<i>Cultural resource</i>
Qualidade urbana, ambiental e paisagística	<i>Natural resources/Health and hygiene/Safety and security</i>
Qualidade de serviço e dos recursos humanos	<i>Human resources/ICT infrastructure</i>
Eficácia e modernização da actuação dos agentes públicos e privados	<i>Policy rules and regulations</i>

Fonte: Adaptado de Plano Estratégico Nacional do Turismo (2011: 10) e *World Tourism Organization* (2013: xviii).

Após a análise do impacto do sector do turismo na economia portuguesa e o estudo dos principais factores que influenciam a competitividade, importa agora apurar, em particular, o papel do ramo hoteleiro.

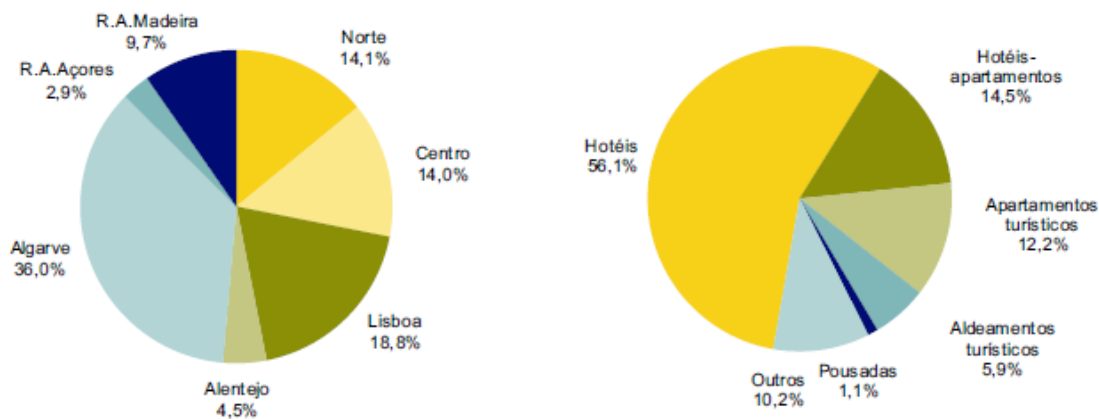
2.2. Papel do Ramo Hoteleiro

De acordo com o Instituto Nacional de Estatística (2012: 43) «[...] em Julho de 2012 os estabelecimentos hoteleiros dispunham de uma oferta de 131.357 quartos e 296.321 camas». Esta oferta corresponde a um acréscimo de 2,4% e 2,5%, respectivamente, em relação a Julho de 2011.

Em termos relativos podemos observar pelo Gráfico 2.2 que os hotéis assumem uma elevada oferta e possuem uma expressiva quota (56,1%) relativamente aos restantes

tipos de alojamento. Através do mesmo gráfico verificamos ainda que as regiões com maior capacidade de alojamento são o Algarve (36%) e Lisboa (cerca de 19%).

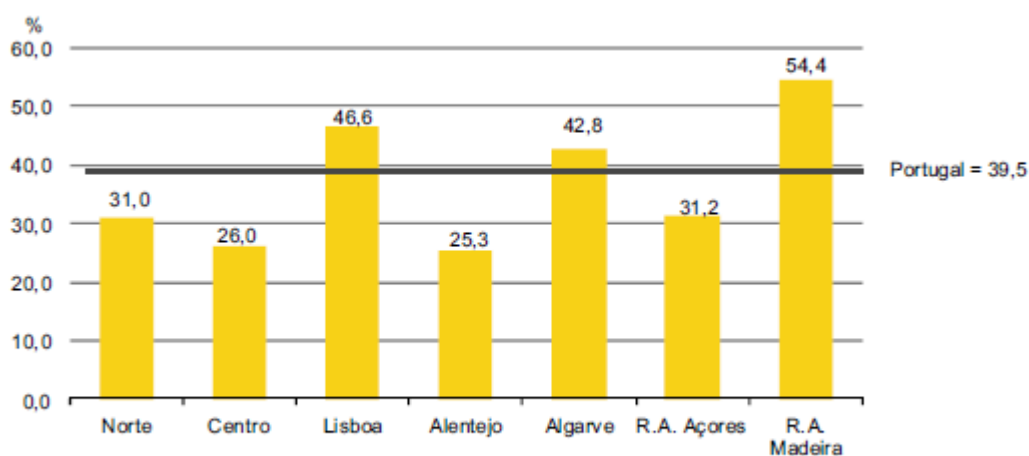
Gráfico 2.2 - Capacidade de alojamento nos estabelecimentos hoteleiros, 2012



Fonte: Instituto Nacional de Estatística (2012: 44).

No que respeita à ocupação-cama em termos geográficos, podemos constatar através do Gráfico 2.3 que existe uma maior concentração, em Portugal Continental, na região do Algarve e Lisboa. No que concerne às ilhas a Região Autónoma da Madeira assume um papel de destaque, com cerca de 55% de ocupação.

Gráfico 2.3 - Taxa líquida de ocupação-cama nos estabelecimentos hoteleiros, por NUTS II, 2012

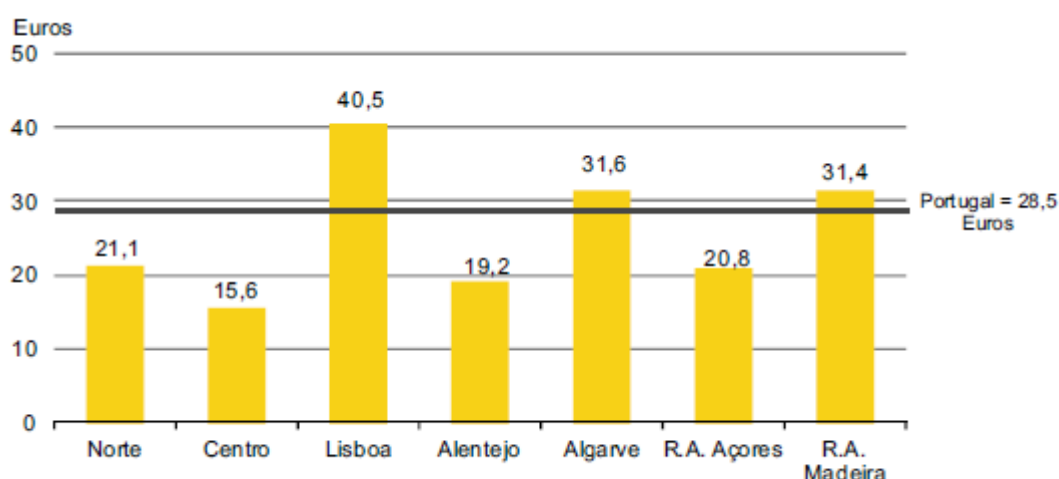


Fonte: Instituto Nacional de Estatística (2012: 50).

Segundo o Instituto Nacional de Estatística (2012: 29) em 2012 «[...] cerca de 4 milhões de residentes em Portugal realizaram pelo menos uma deslocação turística, em que tenham dormido uma ou mais noites fora do seu ambiente habitual». Não obstante, «[a]s dormidas de não residentes fixaram-se em 27,3 milhões, correspondendo a um acréscimo de 4,8% [...]» face ao ano de 2011. Sendo que «[o]s 8 principais mercados emissores² representaram 75,4% das dormidas de não residentes e apresentaram uma evolução maioritariamente positiva», Instituto Nacional de Estatística (2012: 48).

Este facto juntamente com a taxa de ocupação-cama nos estabelecimentos hoteleiros permite verificar, através do Gráfico 2.4, que o rendimento médio por quarto disponível é mais elevado em Lisboa, Algarve e Região Autónoma da Madeira.

Gráfico 2.4 - Rendimento médio por quarto disponível (RevPar), por NUTS II, 2012



Fonte: Instituto Nacional de Estatística (2012: 52).

Em suma, o sector do turismo tem assumido um papel importante para a economia portuguesa, destacando-se não só pelos prémios que tem ganho, mas também pela competitividade e inovação que tem conseguido conquistar. No que respeita ao posicionamento, Portugal está inserido no mercado que recebe mais turistas - Europa -, contudo tem uma forte concorrência de países como Espanha, Turquia, Itália e

²De salientar que os oito principais mercados emissores são: Reino Unido, Alemanha, Espanha, França, Países Baixos, Brasil, Irlanda e Itália.

Grécia. Neste aspecto os hotéis de 5 estrelas têm assumido um papel preponderante na medida em que o rendimento médio por quarto disponível apresentou «o valor mais elevado», Instituto Nacional de Estatística (2012: 52), e apenas estes melhoraram as suas taxas de ocupação em relação ao ano de 2011. Para o país se tornar mais competitivo necessita melhorar factores ao nível da transparência das políticas governamentais, prevalência de propriedade estrangeira, efeito de tributação e a eficácia do *marketing* na atracção de turistas.

3. Controlo de Gestão

De acordo com Pires Caiado (2008) a contabilidade de gestão tem como objecto o apuramento dos custos tendo em conta a classificação e imputação dos mesmos, sendo que os critérios assumidos vão ao encontro do estabelecido na organização. Neste sentido, o sector hoteleiro proporciona um contexto interessante para estudar as práticas de custeio e controlo de gestão visto apresentarem um conjunto de particularidades susceptíveis de influenciar os sistemas de contabilidade de gestão utilizados, (Collier e Gregory, 1995).

Na década de 80 os sistemas de contabilidade de gestão não correspondiam às novas necessidades da gestão, a informação não era disponibilizada aos gestores em tempo útil, tornando-se assim distorcida e pouco relevante para um planeamento e controlo adequado, (Johnson e Kaplan, 1987). Para colmatar este aspecto, os profissionais tentaram desenvolver sistemas de acordo com as suas necessidades e resultante deste facto Kaplan (1990) apresenta um modelo que divide a evolução da contabilidade de gestão em 4 fases, sendo o mesmo intitulado por Modelo dos 4 estágios como se pode observar no Quadro 3.1:

Quadro 3.1 - As quatro fases de desenvolvimento dos sistemas de custos

Cost Systems Go Through Four Stages of Development				
	Stage 1:	Stage 2:	Stage 3:	Stage 4:
Aspects of Cost System	Poor Data Quality	Focus on External Reporting	Innovation: Managerial Relevance	Intergrated: Cost Systems
Data Quality	Data errors Math Errors Large Variance Post-closing adjustments	No surprises Fast monthly Closings Meets External Audit standards	Shared databases Stand-alone Systems Reporting frequency varies by systems	Linked databases and systems
External (Financial) Reporting	Inadequate	Tailored to financial reporting needs	Keep Stage 2 system	Expanded ABC system: supports financial reporting as
Product Costs	Inadequate	Inaccurate product cost	Develop ABC system	

Operational Control	Inadequate	Limited feedback	Develop operational performance	Operational Control System
---------------------	------------	------------------	---------------------------------	----------------------------

Fonte: Adaptado de Kaplan (1990: 23).

No que respeita ao primeiro estágio as técnicas utilizadas não são muito desenvolvidas, não sendo por isso, muito utilizadas actualmente e na perspectiva dos gestores não são muito credíveis nem viáveis.

Por sua vez, as técnicas utilizadas no segundo estágio tiveram origem na Escola Científica de Gestão no início do século XX, muitas delas intituladas por sistemas de custeio que consistiam na divisão dos custos entre directos e indirectos, variáveis e fixos.

No terceiro estágio algumas das deficiências detectadas no segundo estágio são solucionadas com a aplicação de novas técnicas como o *ABC/ABM (ActivityBased Cost / Activity Based Management)*, o *TQM (Total Quality Management)* ou o *BSC (Balanced Scorecard)*.

No quarto e último estágio verifica-se uma reviravolta na filosofia base da contabilidade de gestão relativamente aos estágios anteriores, (Kaplan, 1990). O principal objectivo deste estágio é a criação de um sistema que integre os diferentes ramos da informação: controlo operacional, sistemas financeiros, entre outros.

Neste sentido, o controlo de gestão assume uma das três funções de planeamento e controlo existentes na maioria das organizações, a par da formulação estratégica e do controlo de tarefas. O controlo de gestão encontra-se entre as três funções referidas e é o processo através do qual os gestores influenciam os restantes membros a implementar a estratégia da organização, (Anthony e Govindarajan, 2007).

Assim, segundo Jordan, Carvalho das Neves e Rodrigues (2008) os oito princípios do controlo de gestão são:

- os instrumentos de controlo de gestão têm que considerar os objectivos de natureza financeira e não financeira;
- tem de existir descentralização, delegação e responsabilização;
- é importante a convergência entre objectivos individuais e os objectivos estratégicos da organização;

- os instrumentos de controlo de gestão devem funcionar como catalisadores de acções e não como meros documentos ou burocracia;
- tratar da informação de gestão histórica mas, sobretudo, focalizar-se no futuro;
- influenciar os comportamentos das pessoas;
- englobar um sistema de prémios e incentivos;
- os operacionais são os actores de primeira linha em oposição aos *Controllers*³.

De acordo com os mesmos autores os instrumentos do controlo de gestão classificam-se em três grupos consoante a finalidade dos mesmos:

- ✓ Instrumentos de pilotagem, estes instrumentos de navegação são constituídos pelo plano operacional, o orçamento operacional e o controlo orçamental e ainda *Tableau de Bord (TDB)* e o *Balanced Scorecard (BSC)*;
- ✓ Instrumentos comportamentais;
- ✓ Instrumentos de diálogo.

Importa ainda focar a incomparabilidade existente entre a utilização do controlo de gestão pelo sector hoteleiro e pelos sectores ligados à produção. Assim, Mia e Patiar (2001) identificam três aspectos para que os dois sectores não sejam comparáveis.

Primeiramente, na indústria é possível criar padrões e automatizar o processo de produção visto ser um processo repetitivo. Todavia, no sector hoteleiro devido à sua diversidade e à heterogeneidade de clientes leva a que sejam criados mais serviços e com isso mais incerteza. Por conseguinte, torna-se mais difícil padronizá-los.

Outro dos aspectos prende-se com o facto de no sector da indústria o factor qualidade andar de mão dada com a tecnologia, isto é, a tecnologia utilizada na produção auxilia a qualidade do produto. Assim, torna-se mais fácil ajustar perante necessidades que possam existir, bem como, corrigir alguma falha que haja no produto antes que este chegue ao consumidor final. Porém, no sector hoteleiro a qualidade do serviço está muito mais dependente dos recursos humanos existentes. E, caso haja alguma falha, é logo detectada pelo cliente mesmo que este não chegue a efectuar uma reclamação.

O último aspecto tem em consideração três características do sector hoteleiro, ou seja, a sazonalidade, a perecibilidade e a intangibilidade do produto. No que respeita à

³ Em geral, nas organizações, estes são os responsáveis pelo controlo de gestão e também pela direcção financeira. Tem como principais funções efectuar relatórios mensais, trimestrais e anuais; acompanhar a actividade ao longo do exercício, analisar os desvios e rever os resultados previsionais.

sazonalidade tem sido minimizada através da diversificação de oferta (golfe, eventos, etc.); a perecibilidade e intangibilidade prende-se com o facto de se um quarto não for vendido num determinado momento não poderá ser guardado e ser vendido posteriormente, para além disso a qualidade do serviço não pode ser testado antes de ser colocado à disposição do cliente.

Para além destes aspectos, Collier e Gregory (1995) referem ainda que o sector hoteleiro requer um investimento inicial elevado e que o seu retorno é imprevisível e demorado. Assim, é natural que haja poucas empresas com capacidade financeira de suportar este tipo de investimento.

Para que seja possível ultrapassar a incerteza característica do sector é importante planear de acordo com a estratégia da organização, assim o primeiro passo começa pelo plano operacional.

3.1. Plano Operacional

Este tipo de plano traduz-se na operacionalização da estratégia definida no plano estratégico. É um instrumento de carácter previsional, normalmente a 3 anos, e tem como objectivo avaliar em que medida os objectivos estratégicos são realizáveis. Nele são definidas as políticas comerciais, de *marketing*, financeiras, de investimento, de produção, de organização e de recursos humanos que conduzam à viabilização e cumprimento dos objectivos estratégicos, (Jordan *et al.*, 2008).

Após a análise das políticas e dos objectivos estratégicos é essencial quantificá-los e estudar o impacto que têm no plano financeiro da empresa, para tal, a ferramenta que permite analisá-lo é o orçamento e o controlo orçamental.

3.2. Gestão Orçamental

De acordo com Pires Caiado (2008) a gestão orçamental consiste na aplicação dos princípios gerais da organização tendo por base as funções de planeamento e controlo. Isto traduz-se na mobilização de todos os recursos para que seja possível atingir determinados objectivos. Assim, o orçamento assume-se como um «[...] plano

financeiro que estabelece, da forma mais precisa possível, como se espera que transcorram os negócios», Parsloe e Wright (2011: 11).

Para que esta mobilização seja possível é necessário que haja um planeamento de curto, médio e de longo prazo. No planeamento de curto prazo é preciso garantir que há liquidez, contudo o nível de disponibilidades deve ser reduzido ao mínimo visto que não gera rendibilidade. Por sua vez, o planeamento de longo prazo faz parte integrante de um processo de tomada de decisão estratégica. Como tal, o planeamento financeiro irá traduzir as implicações financeiras nas estratégias, (Mota, Nunes e Ferreira, 2004).

A articulação entre estes dois horizontes temporais é feita através da análise *SWOT*⁴, ou seja, do estudo dos pontos fracos e dos pontos fortes da organização bem como das oportunidades ou ameaças que esta possa ter. Esquemáticamente podemos verificar esta análise através da Figura 3.1:

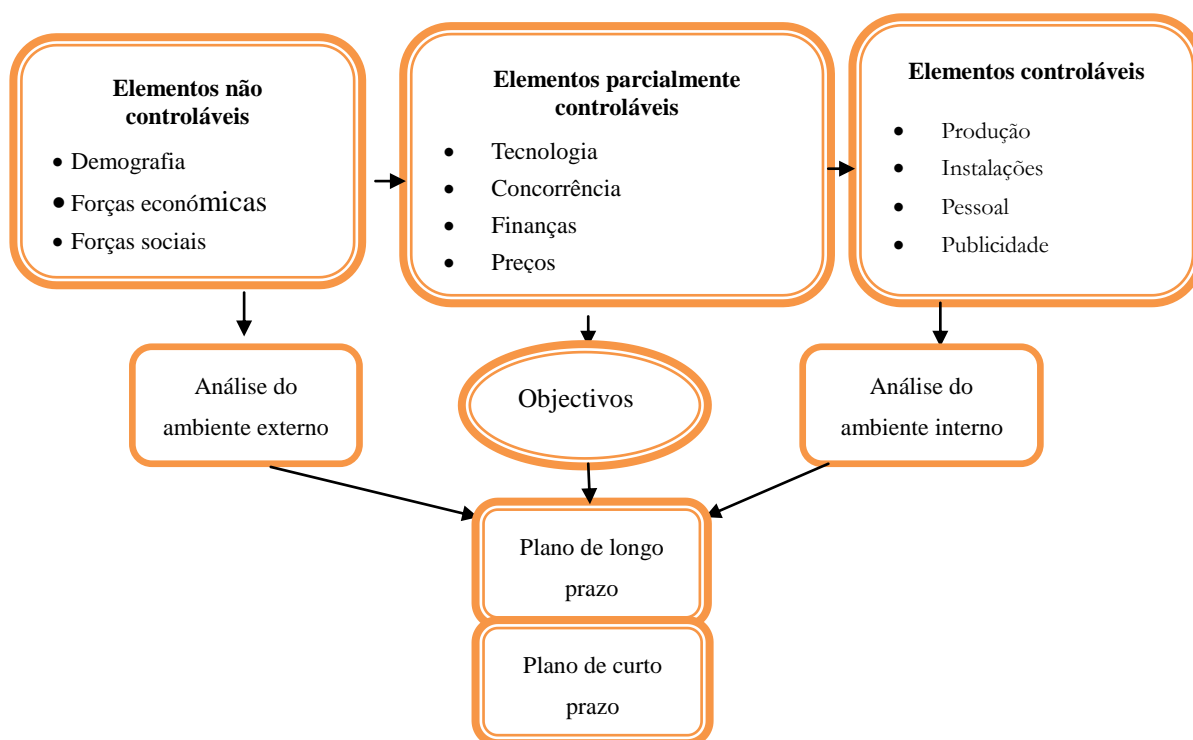


Figura 3.1- Articulação entre curto e longo prazo

Fonte: Adaptado de Pires Caiado (2008: 473).

Após a definição dos planos de curto e longo prazo é necessário implementar uma gestão orçamental que permita cumpri-los e monitorizá-los. Assim, Pires Caiado (2008) enumera as seguintes fases da gestão orçamental:

⁴Strength, Weakness, Opportunities, Threats

- elaboração dos orçamentos para o período de gestão considerado, estes constituem a base de actuação *standard*;
- medição e registo da actividade real e posterior comparação com os respectivos orçamentos;
- análise das causas dos desvios apurados e tomada de decisões correctivas com o intuito de eliminar futuros desvios provenientes do mesmo tipo de causas.

Também Borges, Rodrigues e Morgado (2002) apresentam três fases para o processo de orçamentação, nomeadamente, a fixação dos objectivos, a definição de programas e a respectiva tradução financeira. Nesta última fase, os mesmos autores, referem que os objectivos irão traduzir-se em receitas, vendas, prestação de serviços, resultados líquidos esperados ou em quantificações não financeiras como a qualidade, o cumprimento de prazos de entrega e a execução e satisfação do cliente.

Por sua vez, Drury (2008) apresenta um processo mais extenso e complexo para a implementação da gestão orçamental. O autor considera oito fases, a saber:

1. comunicação dos detalhes das políticas do orçamento

As políticas de longo prazo que têm implicações na preparação do orçamento do ano corrente devem ser comunicadas, pela gestão de topo, aos colaboradores envolvidos. Estas políticas podem incluir alterações nas vendas, a expansão/concentração das actividades, fixação de preços ou mesmo alterações na produtividade. De acordo com Weygandt, Kieso e Kimmel (2011) existe a necessidade de recolha de dados de todas as unidades da organização.

2. determinação dos factores que restringem a *performance*

A determinação destes factores define o ponto em que o processo de elaboração do orçamento anual se deve iniciar. Por exemplo, o factor vendas, quando a organização não tem capacidade de produção para fazer face à procura. Neste sentido, Horngren, Datar e Foster (2009) consideram que é necessário ter em conta o desempenho passado para que os gestores possam antecipar as mudanças que serão necessárias.

3. preparação do orçamento das vendas

O orçamento de vendas assume o papel mais importante no processo de orçamentação anual. Face a incluir as condições gerais da economia através das tendências da indústria, dos estudos e pesquisas de mercado, da publicidade e promoção, da quota de mercado anterior, da alteração dos preços e desenvolvimento tecnológico, (Weygandt *et al.*, 2011). Por conseguinte, o volume de negócios determina o nível de recursos necessários para que este não seja um factor de restrição da *performance*.

4. preparação inicial de vários orçamentos

Os gestores devem preparar os orçamentos das diferentes áreas pelas quais são responsáveis. Devem ter origem nos níveis mais baixos de gestão e, posteriormente, rectificadas em níveis mais elevados. Isto permite aos gestores participarem na preparação dos seus orçamentos aumentando a probabilidade de que estes sejam aceites e consequentemente seja aplicado um maior esforço para alcançar os objectivos.

5. contratualização dos orçamentos com a hierarquia

Os gestores de níveis inferiores têm que submeter os seus orçamentos aos seus superiores para que estes sejam aprovados. Estes devem incorporá-los no orçamento geral para serem submetidos à gestão de topo. Entre os diferentes níveis de gestão, os orçamentos serão discutidos e aprovados.

6. coordenação e revisão dos orçamentos

Uma vez que os orçamentos têm de ser revistos pelos superiores pode implicar que alguns estejam fora do enquadramento de outros orçamentos, assim, devem ser modificados para que sejam compatíveis com as condições e planos de controlo. Os gestores seniores passam para os subordinados um quadro de referências que serão comparadas com o resultado real, Horngren *et al.* (2009).

7. aceitação final dos orçamentos

Quando os orçamentos estão todos em consonância, são sintetizados no orçamento global, nos balanços e nos *cash-flows*⁵. Após a aprovação do orçamento global são

⁵ O termo em geral é utilizado para quantificar o dinheiro pago e recebido num determinado negócio. Representa a capacidade de auto-financiamento da empresa.

distribuídas responsabilidades para garantir que os objectivos que fazem parte do orçamento sejam atingidos.

8. revisão contínua dos orçamentos

Este processo não é estanque e, como tal, periodicamente os resultados actuais devem ser comparados com os resultados do orçamento. Este procedimento permitirá à gestão verificar diferenças, procurar razões que as justifiquem e tomar acções correctivas que solucionem as mesmas. Horngren *et al.* (2009) acrescentam que se ocorrerem alterações nas condições, o orçamento deve ser revisto. O processo de orçamentação deve ser um processo dinâmico e contínuo.

Finda a implementação da gestão orçamental, Pires Caiado (2008) apresenta as seguintes vantagens:

- criação de mecanismos de previsão, ordem e cumprimento de prazos;
- fomentar o espírito de equipa na medida em que é necessário a coordenação entre os vários sectores da organização;
- clarificar as responsabilidades de cada um para que a descentralização e responsabilização das acções sejam bem apreendidas.

Contudo, segundo o mesmo autor, existem alguns aspectos limitativos pois nas empresas ainda existe algum desconhecimento dos princípios de gestão, isto é, as pessoas veem o orçamento como um elemento de controlo das chefias e não como um auxiliar de gestão. Para além disso tendem a argumentar que as previsões em geral não vão ao encontro da realidade, servindo de justificação para não as elaborarem. Por fim, há a acrescer o facto de os orçamentos terem de ser discutidos entre os diversos elementos e existir a tendência a centralizar apenas num.

Para a elaboração e gestão de um orçamento é necessário ter em conta os sistemas de custeio utilizados pois estes influem na obtenção da informação e na análise dos resultados.

3.3. Sistemas de Custeio

De acordo com Heitger e Matulich (1992) um sistema de custeio consiste num conjunto de métodos e procedimentos desenvolvidos com o intuito de medir, registar e facultar informação sobre os custos. Os principais objectivos baseiam-se no apuramento do lucro, controlo das operações e apoio à tomada de decisão, (Leone, 2000).

Nos últimos anos têm sido desenvolvidos esforços no sentido de progredir para sistemas de custeio mais avançados. Isto dá-se devido à necessidade de melhorar a precisão da informação sobre os custos do produto/serviço, fomentado pelas mudanças de mercado, nomeadamente pela concorrência, (Cooper, 1988).

Todavia, muitas organizações apesar de operarem com base em novos modelos de negócio ainda utilizam sistemas tradicionais de custeio, isto é, projectam e controlam os custos com sistemas desenvolvidos a partir de pressupostos de um ambiente empresarial diferente do actual, (Cooper e Kaplan, 1991). Deste modo, comprometem a competitividade e consequentemente o futuro das empresas, pois o sistema de custeio não é coincidente com as necessidades de gestão e a informação que este fornece não reflecte o comportamento dos custos.

Na opinião de Kaplan (1990) as razões para a obsolescência dos sistemas de custeio tradicionais foram:

- ✓ o cálculo do custo dos produtos não é efectuado de forma correcta distorcendo a informação que pode conduzir a decisões erradas;
- ✓ a informação não é gerada em tempo útil para apoio à tomada de decisão;
- ✓ a informação gerada não se apresenta como a mais adequada para o controlo;
- ✓ os sistemas estão dirigidos para a apresentação de resultados financeiros e não para a gestão.

Horngren, Datar e Foster (2009) consideram a existência de três técnicas de custeio atendendo à natureza dos custos: supervariável, variável e absorção. Na primeira técnica são incluídas no custo de produção apenas as matérias directas variáveis. Ao nível do custeio variável surgem todos os custos variáveis. E, na técnica de custeio por absorção são considerados todos os custos industriais. Contudo, segundo os mesmos autores, é importante ter em conta a forma como os *inputs*⁶ são valorizados e, nesse sentido,

⁶ O termo neste contexto refere-se à entrada de materiais.

acresceu quatro variantes às três técnicas anteriormente mencionadas: real, normalizado, normalizado alargado e padrão, como podemos verificar no Quadro 3.2. No que concerne ao real, os *inputs* considerados são os efectivamente utilizados, no normalizado são utilizados valores teóricos para os custos indirectos. Por sua vez, a variante do normalizado alargado os *inputs* são valorizados a preços orçamentados e por último é feito a custo padrão.

Quadro 3.2 -Técnicas de Custeio

	Real	Normalizado	Normalizado Alargado	Padrão
Supervariável	Custeio	Custeio	Custeio	Custeio
	Supervariável Real	Supervariável	Supervariável	Supervariável
		Normalizado	Normalizado Alargado	Padrão
Variável	Custeio Variável	Custeio Variável	Custeio Variável	Custeio Variável
	Real	Normalizado	Normalizado Alargado	Padrão
Absorção	Custeio de absorção	Custeio de absorção	Custeio de absorção	Custeio de absorção
	Real	Normalizado	Normalizado Alargado	Padrão

Fonte: Adaptado de Carvalho (1999: 15).

Assim, torna-se basilar escrutinar alguns dos métodos de custeio, nomeadamente, o custeio por absorção, o custeio variável ou *direct costing*, o custeio por actividades (ABC) e o custo padrão.

3.3.1. Custeio por absorção

O método de custeio por absorção tem como principal característica a absorção integral de todos os custos incorridos (quer seja esse custo fixo quer seja variável) na produção. Porém, os custos fixos podem ser considerados na totalidade ou parcialmente, no primeiro caso denomina-se por sistema de absorção integral. Caso contrário, designa-se por sistema de absorção racional, (Barfield, Raiborn e Dalton, 2003).

Conforme refere Pires Caiado (2008: 270) o «[...] funcionamento deste sistema obriga a que se tenha de seguir a seguinte ordem na valorização dos elementos da Contabilidade Interna:»

- Compras, entradas e saídas das matérias de armazém;
- Gastos de transformação (centros directos e auxiliares);
- Gastos de produção;
- Entradas e saídas de produtos acabados de armazém;
- Demonstração de resultados.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) enumeram como as principais vantagens deste método de custeio os seguintes aspectos:

- a) segue os princípios contabilísticos, sendo o método formalmente aceite;
- b) agrega todos os custos, tanto os directos como os indirectos;
- c) pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

Contudo, os mesmos autores identificam também as seguintes desvantagens:

- a) os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de classificação com grande grau de arbitrariedade;
- b) o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- c) os custos fixos existem independente da produção ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Neste sentido, o sistema de custeio variável ou custeio directo veio colmatar algumas das desvantagens deste método.

3.3.2. Custeio Variável

Este sistema também denominado por *direct costing* considera que os custos fixos não devem ser considerados no custo do produto ou serviço, só se devem ponderar os custos variáveis que incidem na elaboração do produto. Os custos fixos são considerados no seu conjunto afectando o resultado operacional da empresa. O objectivo é o de

simplificar o cálculo dos gastos e fundamentar o estudo da relação gasto-volume-resultado (ponto crítico), (Pires Caiado, 2008). Assim, Crepaldi (2010: 232) afirma que a «[...] a expressão gastos variáveis designa os custos que, em valor absoluto, são proporcionais ao volume de produção, isto é, oscilam na razão directa dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas». Logo, quanto maior for o consumo dos materiais directos no processo de fabricação maior será a sua contribuição para o aumento dos custos variáveis.

Em suma, este método caracteriza-se essencialmente por classificar os custos em fixos e variáveis, atribuir ao custo final do produto apenas os custos variáveis e deduzir ao resultado final os custos fixos. (Horngren *et al.*, 2009).

Assim, este método de custeio, segundo Barfield, Raiborn e Dalton (2003), assume a vantagem dos custos dos produtos serem objectivamente mensuráveis, ou seja, não sofrem processos arbitrários de distribuição de custos comuns; o resultado líquido não é afectado pelas variações dos inventários; os dados necessários para a análise da relação custo-volume-resultado são rapidamente apurados;

Contudo, de acordo com Pires Caiado (2008) este método de custeio é alvo das algumas críticas.

- ✓ Existem naturezas de gastos que podem assumir-se como variáveis ou fixos, o que provoca alguns problemas aos profissionais da contabilidade no que concerne ao seu tratamento;
- ✓ O critério de responsabilidade não pode ficar apenas associado à natureza de gasto de carácter directo (associado ao produto), pois o controlo dos gastos de funcionamento deve ter em consideração todas as rubricas possíveis (controláveis);
- ✓ O facto de existir a possibilidade de inclusão dos gastos de estrutura nos gastos de produção poderá fazer com que possam ser transferidos para o ano seguinte, através dos *stocks*;
- ✓ A tomada de decisão torna-se difícil quando efectuada com base na natureza dos gastos directos. São igualmente importantes outras informações como os gastos de estrutura, a actividade utilizável, entre outros.

Os sistemas de custeio tradicionais suportam-se geralmente numa classificação funcional e departamental. Deste modo, as medidas tradicionais e as suas métricas

muitas vezes fazem com que o desempenho departamental possa melhorar em detrimento do desempenho global de uma empresa, (Miller, 1996).

Todavia, torna-se importante efectuar o paralelismo entre os métodos de custeio tradicionais anteriormente referidos (método de custeio por absorção e custeio variável), como se pode verificar pelo Quadro 3.3.

Quadro 3.3- Relação entre Custeio Variável e Custeio por Absorção

Custeio Variável	Custeio por Absorção
Classifica os custos fixos e os custos variáveis.	Não há distinção entre os custos fixos e variáveis.
Classifica os custos em directos e indirectos.	Classifica os custos em directos e indirectos.
Os custos fixos são considerados como gasto do período e não como custos dos produtos	São necessárias bases de imputação para distribuir os custos fixos pelos produtos.
Os resultados apresentados sofrem a influência directa do volume de vendas.	Os resultados apresentados sofrem influência directa do volume de produção.
Gera dados importantes para a administração e para a gestão interna da organização, ou seja, apoia a gestão no processo de planeamento e na tomada de decisões a curto prazo.	Gera dados importantes para a administração, e para a gestão interna da empresa, principalmente para decisões de longo prazo, auxilia a gestão no processo de determinação da rentabilidade dos produtos.
A margem de contribuição é igual à subtracção dos custos variáveis dos produtos às vendas	A margem bruta é igual subtracção dos custos industriais ou de produção às vendas

Fonte: Adaptado Leone (2000).

Não obstante, Kaplan e Cooper (1998) destacaram algumas fontes causadoras de distúrbios nos sistemas de custeio tradicionais:

- alguns dos custos alocados aos produtos, por vezes, não são coincidentes com o seu real valor;
- não contabilização dos custos relacionados com o produto de natureza administrativa e comercial;
- os custos são mal alocados aos produtos, em muitos casos, devido aos níveis elevados de complexidade dos produtos.

Tendo em conta estes aspectos surgiu o método de custeio baseado nas actividades para, de alguma forma, colmatar algumas falhas dos métodos tradicionais. Kennedy e

Affleck-Graves (2001) defendem que, devido à maior precisão do sistema de atribuição de custos aos produtos e serviços, o *ABC* pode ser determinante ao proporcionar informação relevante para a tomada de decisões, o que em última análise terá impacto nos resultados da empresa e conseqüentemente no seu valor.

3.3.3. Activity Based Costing

Kaplan e Anderson (2007) indicam que o *activity-based costing* (*ABC*) surgiu na década de 1980 como resposta ao custeio tradicional (particularmente ao custeio por absorção), uma vez que, este método não facultava a informação necessária para que se pudessem tomar decisões favoráveis. Assim, tornou-se uma solução genérica para as distorções no custeio do produto. E, conseqüentemente, um meio para melhorar a competitividade através de melhor informação acerca dos custos dos produtos permitindo tomar decisões mais acertadas face ao *mix* de produtos, (Kaplan, 1994).

Neste sentido, Latshaw e Cortese-Danile (2002) identificam duas principais finalidades para este sistema de custeio: permitir a gestão dos custos indirectos (gestão baseada em actividades – *Activity-Based Management*) e proporcionar informações mais precisas sobre os custos dos objectos de custeio, particularmente dos produtos e serviços (custeio baseado nas actividades – *Activity-Based Costing*).

Segundo Kaplan e Cooper (1998), os indicadores ou atributos das actividades podem ser classificados em três categorias: a) indicadores de transacção – avaliam a frequência de execução de uma actividade; b) indicadores de duração – representam o tempo que é necessário para que se efectue uma determinada actividade; c) indicadores de intensidade – indicam o esforço necessário para executar uma determinada actividade.

Para que seja possível aplicar este sistema de custeio, segundo Jordan *et al.* (2008), é necessário ter em conta as seguintes directrizes:

- definir as actividades organizando-as entre primárias (fundamentais para o negócio) e de suporte (apoio ao negócio);
- identificar os recursos a elas associados;
- criar centros de actividade;

- identificar unidades de medida para apurar os custos unitários dos factores geradores de custos;
- apurar os níveis de utilização pelos produtos dessas actividades, obtendo-se o custo aproximado dos produtos produzidos.

Após as directrizes supra referidas a implementação do método *ABC* deve ter o suporte e a participação da administração da organização. A estrutura, a metodologia e os resultados da implementação devem ser claramente compreensíveis e explicáveis. Logo, as informações geradas devem estar disponíveis e acessíveis a todos os envolvidos. (Cooper e Kaplan, 1992).

No método *ABC* o custo do produto torna-se na soma dos custos de todas as actividades identificadas, o que coloca a ênfase do controlo de custo na origem do mesmo. Assim, a importância das actividades permite melhorar a identificação das funções executadas e facilita a eliminação de desperdícios. A precisão da informação auxilia a tomada de decisão contribuindo determinadamente para a melhoria da informação contabilística. (Innes e Mitchell, 1998). Nem sempre as vantagens são quantificáveis, de acordo com Lyne e Friedman (1996), a aplicação do modelo faz com que haja melhoria na interacção dos gestores da área financeira com os gestores de outras áreas da empresa. De facto, a linguagem das actividades é facilmente compreendida pelos gestores das diversas áreas funcionais.

Segundo Cobb, Innes e Mitchell (1992), as principais limitações deste modelo são as seguintes:

- implementação muito exigente a nível temporal;
- necessidade de recursos humanos especializados e competentes;
- dificuldades na escolha dos *drivers*⁷ de actividade;
- necessidade de recursos informáticos significativos;
- resistência organizacional e funcional à implementação do modelo.

Por fim, importa ainda caracterizar o custo padrão bem como aludir às suas vantagens e limitações.

⁷ São indicadores de custos ou proveitos que variam consoante o tipo de actividade e de negócio.

3.3.4. Custo Padrão

Segundo Khan e Jain (2000) os padrões devem estar estrategicamente alinhados com a realidade da organização na medida em que se forem demasiado exigentes podem tornar-se difíceis de atingir. Todavia, se os padrões forem demasiado acessíveis podem também comprometer o desempenho da organização. Assim, o «[...] custo padrão é o custo planeado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume.», (Matz, Curry e Frank, 1978: 532).

Heitger, Ogan e Matulich (1992) referem que os custos padrão podem assumir três tipologias: ideal ou teórico, básico (ou normal) ou ainda corrente (ou actual). O custo padrão ideal corresponde ao caso em que a produção é conseguida nas melhores condições possíveis. Quando as quantidades, preços e grau de utilização são normais, o custo padrão diz-se normal. Nesta situação considera-se a informação de experiências anteriores. No custo padrão actual assume-se que a produção esperada para o período em causa e tem-se em consideração as condições actuais.

Para que seja implementado e construído o custo padrão existem cinco fases a percorrer, de acordo com Oliveira (1998). Na primeira, são definidos os custos padrão dos factores de produção, atendendo à tecnologia utilizada e considerando o histórico e a experiência acumulada. Na segunda, são calculados os consumos padrão. Na terceira, apuram-se os níveis de actividade e na quarta é elaborado o orçamento dos gastos gerais de fabrico. Por último consideram-se as sobrecargas dos defeituosos. Ou seja, primeiro calculam-se os custos tecnológicos, sabendo os consumos normais de bens e serviços (padrões físicos) e posteriormente apuram-se os respectivos custos (custos padrão).

Barfield *et al.* (2003), enumeram alguns benefícios associados a este sistema de custeio. Em primeiro lugar, o facto de ser um método menos oneroso do que o apuramento permanente dos custos reais. Por outro lado, permite definir metas ao nível dos objectivos. É, muitas vezes, um instrumento valioso de controlo de custos. Não obstante, os custos padrão podem apoiar a tomada de decisão na medida em que auxiliam a construção de boas medidas para analisar o desempenho.

Apesar dos benefícios enumerados anteriormente, de acordo com Pires Caiado (2008), este método não está isento de algumas limitações. O facto dos custos padrão serem baseados em estimativas faz com que estejam susceptíveis a erros humanos, assim a

importância da comparação com os reais pode perder-se. Por sua vez, os padrões podem também estar desajustados, por excesso ou por defeito, relativamente às expectativas dos colaboradores fazendo com que se torne um factor de desmotivação. Por conseguinte, os custos padrão devem ser alvo de revisão periódica, contudo exige tempo aos gestores na identificação e avaliação dos factores que se alteraram desde o momento da sua fixação. Por fim, a utilização da gestão por excepção pode levar à frustração dos gestores dada a atenção que despendem para os problemas da organização sem o retorno do desempenho com sucesso.

Após a definição dos sistemas de custeio importa aprofundar alguns instrumentos do controlo de gestão. Como referido anteriormente existem três tipologias: comportamentais, pilotagem e de diálogo. Contudo, pelo teor do trabalho em causa torna-se pertinente aprofundar alguns dos indicadores dos comportamentais e dos de pilotagem.

3.4. Instrumentos do Controlo de Gestão

3.4.1. Comportamentais

3.4.1.1. Margem de Contribuição Residual ou *Residual Income*

Este conceito é utilizado desde 1980, segundo Rappaport (1998: 121) o resultado residual é definido como «[...] *net operating profit after taxes (NOPAT)*». Este indicador tem por objectivo avaliar o grau de contribuição de cada segmento para a criação de valor da empresa, tendo por base uma remuneração exigida pelo financiamento dos activos económicos por si utilizados, (Jordan *et al.*, 2008).

Por sua vez, Dearden (1969)⁸ *apud* Carvalho das Neves (2001: 26) define que o resultado residual é uma adaptação do conceito de rendibilidade dos capitais investidos. Sendo que, na perspectiva global da empresa, o resultado residual é «[...] o resultado líquido deduzido da imputação do custo do capital próprio». Mais se acrescenta que Carvalho das Neves (2001: 14) refere que «[o] Resultado Residual ou EVA pode ser

⁸ DEARDEAN, John – **The case against ROI control.** Harvard Business Review. 1969

encarado como o valor absoluto do *spread*⁹ entre a rentabilidade do capital investido e o custo médio do capital (ou seja, a rentabilidade exigida pelos investidores) ».

Para apurar a margem de contribuição residual será então necessário identificar (Simões, 2001):

rendimentos específicos do segmento – todos os rendimentos específicos do negócio explorado pelo segmento em análise (vendas de mercadorias, serviços prestados, descontos comerciais obtidos, cedência interna de bens ou serviços, entre outros);

gastos directos do segmento – todos os gastos directos das actividades desenvolvidas pelo segmento (gastos com pessoal, gasto das mercadorias vendidas ou das matérias incorporadas na produção, gastos de marketing, gastos com clientes, entre outros);

Carvalho das Neves (2001) apresenta como primeira vantagem deste modelo, a possibilidade de se usarem diferentes taxas de custo de capital para activos com diferentes graus de risco, como por exemplo a taxa de inventários e activos biológicos. Outra das vantagens é o facto deste modelo permitir analisar projectos de alta rentabilidade dos activos onde, tendo uma TIR inferior à rentabilidade actual e o custo de capital elevado, a decisão final não seja enviesada.

Outros dos instrumentos de controlo de gestão comportamentais são os centros de responsabilidade que nascem da necessidade de motivar e envolver os gestores operacionais na tomada de decisões de forma responsável, permitindo-lhes ter um papel activo e responsável na vida organizacional.

3.4.1.2. Centros de Responsabilidade

Segundo Vancil (1973), a utilização de centros de responsabilidade permite que de forma eficiente: «[...] *each manager in a company has responsibility for apart of the total activity*», ou seja, que cada um dos gestores operacionais, seja responsável por uma parte da actividade desenvolvida na organização, contribuindo dessa forma para os objectivos globais.

Neste sentido, visto que o centro de responsabilidade é um instrumento de descentralização de poder e simultaneamente de responsabilização dos gestores, é

⁹ É definido pela diferença entre o preço de compra e o preço de venda.

importante subdividi-los de acordo com os objectivos/responsabilidades de cada centro e conseqüentemente sobre os meios que eles utilizam, (Anthony e Govindarajan, 2007). Assim os centros de responsabilidade devem ser classificados segundo a natureza monetária dos inputs/outputs dos mesmos.

De acordo com Jordan *et al* (2008) os centros de responsabilidade podem ser definidos segundo três tipologias.

Centro de Custos – estes centros são medidos em termos monetários, os administradores destas unidades são usualmente avaliados por medidas de produtividade que relacionam quantidades de *inputs* usados para gerar os produtos exigidos. Como os gestores não têm a responsabilidade de vender os produtos finais ou serviços da empresa, não são avaliados por receitas ou por lucros;

Centro de Resultados – neste tipo de centro o seu gestor tem um maior poder de decisão, pois para além de decidir acerca de quais os recursos a utilizar e conseqüentemente quais os níveis de custos, tem também o poder de decisão sobre o nível de proveitos, pelo que domina as duas variáveis que influenciam o resultado do centro.

Centro de Investimento – é caracterizado pelos custos e proveitos específicos e pelo custo de capital afecto ao segmento. O responsável operacional actua sobre algumas áreas o que faz com que possua um grau de autonomia superior, uma vez que toma decisões sobre os meios disponíveis.

Para além da classificação supra indicada dos centros de responsabilidade, Anthony e Govindarajan (2007) acrescentam o conceito *revenue center*¹⁰. Este conceito é equivalente a outra definição abordada por Jordan *et al.* (2008) que respeita à ideia de centro de custos arbitrários em que não é possível estabelecer uma relação directa entre *inputs* e *outputs* do centro de responsabilidade. Isto ocorre porque o gestor não tem poder sobre as condições de venda e o custo do produto/serviço decorrente da sua actividade comercial.

¹⁰ Centro de receitas, os custos e os ganhos são calculados separadamente. O gestor do centro é responsabilizado pelo resultado do mesmo.

Outro dos instrumentos de orientação comportamental são os preços de transferência interna (PTI) que visam valorizar as transacções internas entre centros de responsabilidade, (Jordan *et al.*, 2008).

3.4.1.3. Preços de Transferência Interna

Em 1993 um estudo conduzido por Tang (1997) revelou que no período decorrente entre 1977 e 1989, o comércio intra-empresas nos Estados Unidos da América e multinacionais estrangeiras localizadas nos Estados Unidos cresceu 228% e as transferências comerciais intra-empresas corresponderam a 40% do comércio mundial. As organizações com o objectivo de se tornarem mais competitivas e fortalecer a sua posição no mercado global deverão ser mais descentralizadas e desenvolver uma nova estrutura organizacional.

Assim a OCDE (2004) definiu que os preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a entidades associadas.

Na opinião de Pires (2006), em suma, os principais objectivos dos preços de transferência interna são:

- motivar os responsáveis de cada centro na tomada de decisões focadas no interesse global da empresa, com efeitos directos nos resultados globais;
- proporcionar informação correcta, actualizada e viável sobre a contribuição de cada secção ou unidade de negócio no resultado da empresa;
- constituir um instrumento estratégico na maximização de resultados, orientando a gestão nesse sentido, para os utilizadores. Isto implica que, muitas das vezes, são delineados diferentes preços para diferentes segmentos da empresa; e
- promover o autocontrolo e autonomia nas decisões e na persecução dos objectivos, ao invés de promover o controlo das chefias ou terceiros.

Importa ainda referir que, segundo Jordan *et al.* (2008) o processo de fixação dos preços de transferência decompõe-se em duas fases:

1. identificar os fluxos de produtos e serviços entre os centros de responsabilidade e verificar se existe algum interesse em quantificá-las do ponto de vista financeiro;

2. determinar o preço de transferência para os fluxos seleccionados na primeira fase.

3.4.2. Pilotagem

Para além dos instrumentos de pilotagem anteriormente referidos, plano operacional e orçamento, é importante salientar a importância e efectuar o paralelismo entre os conceitos de *Balanced Scorecard (BSC)* e de *Tableau de Bord (TDB)*.

3.4.2.1. *Balanced Scorecard*

Kaplan e Norton (1992) introduziram o *Balanced Scorecard* defendendo que os indicadores e medidas financeiras não são suficientes para um sistema de controlo de gestão de uma empresa, argumentando que uma análise exclusivamente financeira da empresa pode comprometer a criação de valor no longo prazo em detrimento de objectivos de curto prazo.

Segundo Pinto (2009) a medição da performance no *BSC* é efectuada através da definição de objectivos, metas e indicadores de desempenho resultantes dos planos de acção como se pode observar pela Figura 3.2.

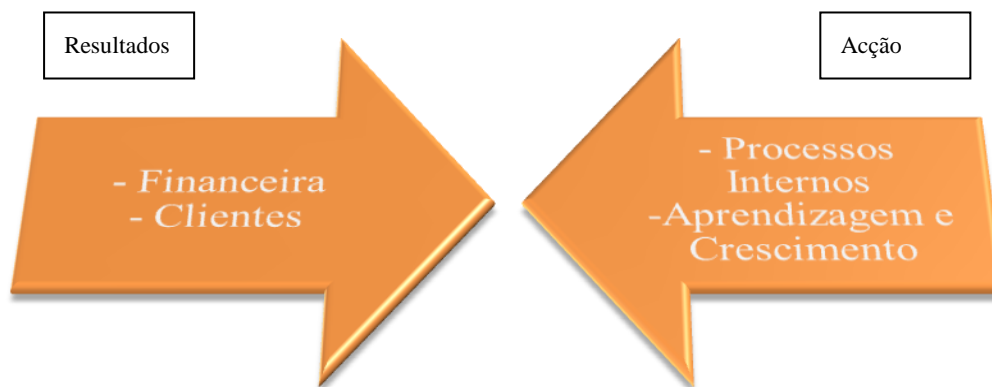


Figura 3.2—*Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Pinto (2009).

Segundo Kaplan e Norton (1996a) a grande inovação desta ferramenta é o facto da informação com base nas quatro perspectivas, facultar uma imagem do desempenho mais abrangente, multi-objectivos, equilibrada e coerente com a estratégia; diminuir a dependência de indicadores financeiros, permitindo avaliar as relações com clientes, os

processos internos, o nível de inovação, aprendizagem e desenvolvimento organizacional de modo a que os objectivos estratégicos sejam atingidos; existe coerência entre os diversos indicadores; comunica e clarifica a estratégia da organização; indica os factores críticos de sucesso da organização actuais e futuros.

No capítulo seguinte esta ferramenta vai ser aprofundada em todos os seus aspectos sendo que, neste momento é importante introduzir o conceito de *Tableau de Bord (TDB)* e posteriormente fazer a comparação entre os dois conceitos.

3.4.2.2. *Tableau de Bord*

Inicialmente, este conceito foi utilizado por engenheiros para supervisionar o processo de produção e assegurar a eficácia técnica, este instrumento permitiu um melhor conhecimento sobre as relações de causa-efeito nesta área. Assim, o *TDB* surge, primeiramente como necessidade de controlar o processo produtivo. E, posteriormente, foi aplicado ao nível da gestão, para fornecer aos gestores um conjunto de indicadores-chave, para acompanhar o progresso do negócio, no curto prazo, comparar este progresso com os objectivos fixados e apoiar a tomada de decisão, (Epstein e Manzoni, 1997).

«O tableau de bord da empresa é sobretudo um instrumento de gestão com vista à acção e, de certo modo, uma parte importante do sistema de comunicação do controlo de gestão. Sendo um instrumento importante de síntese, o controlador de gestão pode atrair a atenção do responsável sobre os factores-chave, os quais, serão, se necessário, estudados em detalhe, apoiando-se sobre o conjunto de informações fornecidas pela contabilidade ou pelas estatísticas que permitiram a elaboração do tableau de bord», (Jordan *et al.*, 2008: 230).

De acordo com Jordan *et al.* (2008) o *TDB* caracteriza-se essencialmente por ter uma perspectiva operacional de curto prazo e como tal adaptável às necessidades de cada gestor e actividade. Dá primazia à rapidez e simplicidade e pretende, facultando dados financeiros e não-financeiros de forma sintética e comparativa. Possibilita ainda a desagregação da informação e serve de plataforma de comunicação entre os diversos níveis da hierarquia. Utiliza uma metodologia baseada nos objectivos, nos planos de acção e nos responsáveis.

Segundo Pires Caiado (2008) este instrumento permite enriquecer as relações entre os responsáveis e os seus colaboradores, despertar a sensibilidade para os gastos,

desenvolver a gestão por objectivos e aumentar a criatividade dos dirigentes pela prática de planos de acção.

Após a caracterização anteriormente efectuada na opinião de Jordan *et al.* (2008), são de realçar, em síntese, as seguintes diferenças que distinguem o *Balanced Scorecard (BSC)* e a *Tableau de Bord (TDB)*:

- 1) enquanto a *TDB* é mais vocacionada para o aspecto mais operacional, o *BSC* encontra-se intimamente ligado e dependente da estratégia formulada;
- 2) o *TDB*, na sua origem, nasceu da necessidade de monitorização dos elementos críticos da esfera técnico-productiva. O *BSC*, pelo contrário, criado por professores de gestão da Universidade de Harvard, com fortes tradições no estudo e divulgação da estratégia, reflecte este último tipo de preocupações;
- 3) o *BSC* surgiu rapidamente associado a sistemas de informação de *Software*, desenvolvidos para apoio à decisão dos gestores, o que contribuiu para uma rápida divulgação desta ferramenta de gestão. Pelo contrário, o *TDB* foi divulgado ao longo duma época em que os sistemas de informação computadorizados eram raros, não beneficiando portanto, da mesma forma, do impulso gerado pelas novas tecnologias da informação;
- 4) no *TDB* os objectivos são estabelecidos pelos gestores de forma livre, o que aumenta a subjectividade na sua determinação, enquanto no *BSC* (ferramenta mais *ready to-use*¹¹), estes são enquadrados nas quatro perspectivas já referidas, assumindo relações de causa-efeito entre as mesmas, o que facilita a concepção e identificação dos objectivos;
- 5) o *TDB* baseia-se no conceito variável-chave (acção concreta a empreender que condicionará os resultados). O *BSC* usa outro conceito, o do factor crítico (elemento que condiciona a realização dos objectivos).

Em suma, ao longo deste capítulo foi possível reflectir sobre a importância e evolução que a contabilidade de gestão foi tendo nas organizações e o modo com contribuiu para os objectivos e para a estratégia. De facto que não é uma área estanque e, como tal, está susceptível às especificidades da área de negócio de cada empresa. Passando pelos sistemas de custeio mais tradicionais (absorção, directo e padrão) até ao sistema *ABC*

¹¹ Neste contexto, o significado é de que a ferramenta é mais útil, ou seja, é mais simples e rápida a sua utilização.

em todos eles se verificou vantagens e desvantagens pelo que é necessário complementar com os instrumentos de controlo de gestão que no caso foram apresentados apenas os de pilotagem e comportamento pela sua pertinência.

4. Balanced Scorecard

4.1. Conceito e Estratégia

As medidas tradicionais de desempenho financeiro funcionaram bem na era industrial, todavia, actualmente não estão em sintonia com as capacidades e competências que as empresas estão a dominar, (Kaplan e Norton, 1992).

Segundo Sousa e Rodrigues (2002) inicialmente o *BSC* foi utilizado como uma ferramenta de medição e avaliação do desempenho, tendo o conceito evoluído para um sistema de gestão de estratégico, ou seja, evoluiu para um sistema de comunicação e alinhamento da organização a novas estratégias, tornando-se numa metodologia de clarificação e implementação da estratégia.

Segundo Drucker (1954) a estratégia responde à questão presente e futura de saber qual é e qual deveria ser o negócio da empresa. É assim então, que a estratégia se torna na união entre o presente e o futuro, ou seja, os mercados onde opera hoje e onde se espera manter, alterar ou vir a operar no futuro. Neste sentido, as decisões estratégicas são diferentes das restantes decisões tomadas no seio das organizações. De acordo com Johnson, Scholes e Whittington (2008) têm como principais características:

- afectam as decisões no longo prazo;
- procuram obter vantagens, normalmente através da competição;
- afectam o alcance (ou âmbito) das actividades desenvolvidas;
- procuram harmonizar a organização com o seu meio envolvente;
- procuram construir recursos e competências;
- exigem uma afectação eficiente de recursos no seio da organização;
- têm impacto nas decisões operacionais;
- afectam os valores e expectativas da organização.

Para definir a estratégia da organização, é fundamental compreender quais as suas metas e os seus objectivos a longo prazo, no seu meio envolvente analisando aprofundadamente o seu ambiente interno e externo. Podemos então definir a gestão estratégica como sendo um conjunto integrado de técnicas de gestão e de avaliação, desenvolvidas para ajudar a organização na tomada de decisões estratégicas, (Simons, 2000). A arte de desenvolver uma estratégia de sucesso e sustentável está em assegurar

o alinhamento entre as actividades internas de uma organização e a proposta de valor para os seus clientes. A sobrevivência das organizações e o seu posicionamento no mercado requer uma definição clara da sua estratégia e, conseqüentemente, um acompanhamento da sua implementação suportado por um eficaz sistema de medição de desempenho, (Kaplan e Norton, 2001). Contudo, segundo os mesmos autores, existe algumas barreiras na implementação da estratégia. A primeira prende-se com o facto da visão e a estratégia serem devidamente comunicadas, e se a gestão não consegue obter consenso sobre estes dois conceitos os seus esforços não estarão ligados de forma coerente à estratégia global. Outro dos aspectos ocorre quando a estratégia de longo prazo não é traduzida por objectivos para os departamentos, assim os colaboradores tendem a forçar-se nos objectivos financeiros. É importante alinhar as metas individuais e da equipa para atingir os objectivos globais da organização.

A terceira barreira está relacionada com uma falta de visão dos gestores de topo, isto é, não reconhecem o facto de terem de integrar os seus esforços nos objectivos e não ver estas duas variáveis em separado. Por último, a barreira que se impõe é a falta de *feedback* de como está a ser implementada a estratégia e de qual o sucesso alcançado. Em geral a informação existente é relativa a medidas financeiras.

Resumidamente, Joyce (2000) e Niven (2003) argumentam que o centro da questão está na execução da estratégia e não na sua formulação ou definição. A rápida mudança da cultura organizacional, a falta de conhecimento e de controlo da estratégia e a incapacidade dos gestores de topo imporem, às outras pessoas da organização, as decisões tomadas, constituem graves problemas da estratégia, (Joyce, 2000).

Importa ainda salientar um conjunto de características no *BSC*, referidas por Ramos e Gonçalves (2002) e por Carvalho e Azevedo (2001).

- A. Focaliza-se no essencial da gestão e privilegia os factores que criam valor estratégico a longo prazo, direccionando as sinergias para a obtenção dos objectivos e comunicando de forma clara a missão e a estratégia global a todos os níveis da organização;
- B. Transforma a missão e a estratégia da organização em objectivos e indicadores que se encontram incorporados nas quatro perspectivas;
- C. Gera um encadeamento de acções e decisões, através das relações de causa-efeito, conducentes ao cumprimento da estratégia;

- D. Estabelece relações de causalidade entre as quatro perspectivas e um equilíbrio e ponderação de medidas financeiras com as não financeiras;
- E. Tem em consideração os indicadores financeiros de situações passadas com factores intangíveis, indutores de actuação futura, relacionados com a situação competitiva e a capacidade de inovação para alcançar aqueles indicadores, numa perspectiva global e de ligação a aspectos estrategicamente importantes.

Assim é necessário ter em conta os objectivos e as fases de implementação desta ferramenta para que vão ao encontro da estratégia definida pela organização.

4.2. Objectivos e implementação

Na opinião de Silva (2010) o *BSC* começou por ser utilizado nas organizações para clarificar e actualizar a estratégia; comunicar a estratégia através da organização; alinhar os objectivos estratégicos a objectivos de longo prazo; identificar e alinhar iniciativas estratégicas e efectuar revisões de desempenho periódicas para aprender e melhorar a estratégia.

Não obstante, Kaplan e Norton (1996b) referem que o sistema *BSC* pretende apoiar os gestores em quatro áreas, nomeadamente a clarificação e tradução da visão e estratégia; a comunicação da visão e estratégia e ligação entre *performance* e recompensas; o planeamento e implementação de objectivos e o fornecimento de estratégias de *feedback* e aprendizagem/formação, como se pode observar na Figura 4.1.

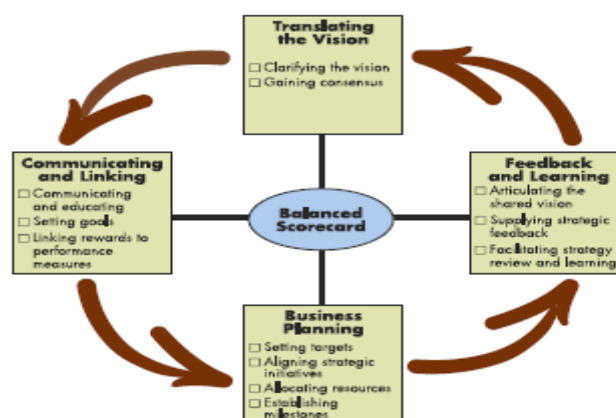


Figura 4.1 - Quatro processos da gestão estratégica

Fonte: Kaplan e Norton (1996b: 155).

Segundo os mesmos autores, para que seja possível a implementação e a correcta análise das várias etapas é necessário conter as seguintes topologias de indicadores:

- indicadores de longo prazo e de curto prazo;
- indicadores correspondentes aos objectivos finais e aos *drivers*;
- indicadores de diagnóstico (permitem verificar e sinalizar situações anormais) e estratégicos (pretendem avaliar o posicionamento competitivo);
- indicadores *lead* (induzem o bom desempenho futuro) e *lag* (correspondem a resultados e desempenho efectivo).

Após a definição da estratégia e da identificação dos passos a aplicar na sua implementação é importante fazer a destringência entre a diversas perspectivas, ver Figura 4.2, que caracterizam o *BSC*.

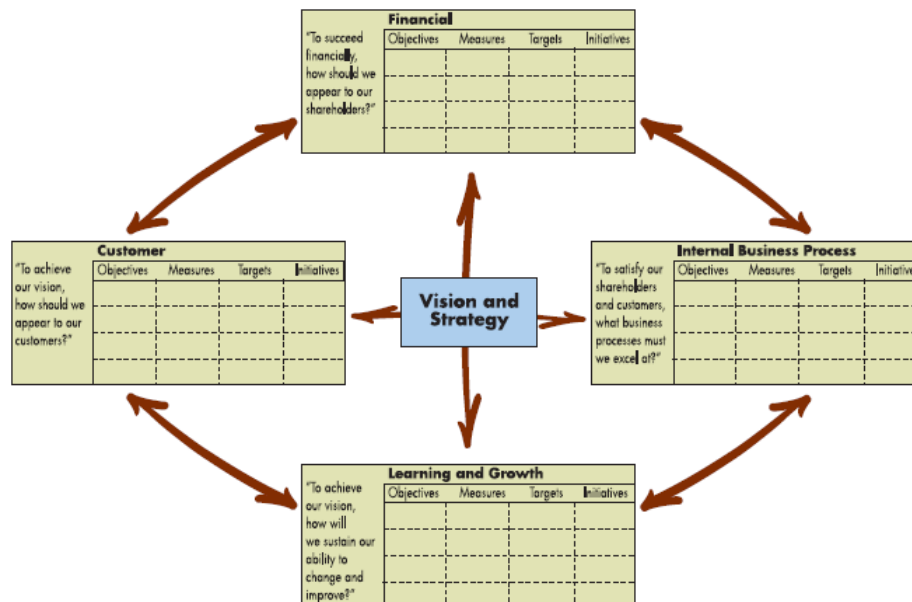


Figura 4.2- Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Fonte: Kaplan e Norton (1996b: 153).

Tendo em conta a Figura 4.2 é importante aprofundar as implicações de cada uma das perspectivas supra indicadas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento).

4.3. Perspectivas

Financeira

Segundo Kaplan e Norton (1996a), supondo que uma organização actua em varias áreas de negócios, a definição de medidas e objectivos financeiros, não deve ser feita uniformemente para todas as áreas da organização pois, desta forma, não se teria em conta o facto de que as diferentes áreas de negócios podem ser geridas segundo estratégias distintas.

Kaplan e Norton (1996a) definem três níveis financeiros, segundo os quais, se direcciona a estratégia empresarial como se pode observar através do Quadro 4.1.

Quadro 4.1- Medição estratégica dos indicadores financeiros

	Revenue Growth and Mix	Cost Productivity Improvement	Reduction/ Asset Utilization
Growth	Sales growth rate by segment. Percentage revenue from new product, services and costumers	Revenue/Employee	Investment (percentage of sales) R&D (percentage of sales)
Sustain	Share of targeted costumers and accounts; Percentage revenues from new applications; Costumer and product line profitability.	Cost versus competitors Cost reduction rates Indirect expenses (percentage of sales)	Working capital ratios (cash-to-cash cycle) ROCE by key asset categories Asset utilization rates
Harvest	Costumer and product line profitability; Percentage unprofitability costumers.	Unit costs (per unit of output, per transaction)	Payback Throughput

Fonte: Adaptado Kaplan e Norton (1996a: 52).

- Crescimento volume de negócios e diversificação – define-se pelo aumento da oferta de produtos e serviços, angariação de novos clientes e mercados, mudança da oferta de produtos, e a alteração dos preços de produtos e serviços. Permite ainda que haja um maior aproveitamento dos activos existentes.
- Redução de custos e melhoria de produtividade – resulta da necessidade de baixar os custos directos de produtos e serviços, diminuir os custos indirectos, bem como, partilhar os recursos disponíveis com as outras áreas de negócio, caso existam.

- Utilização dos activos e estratégia de investimento – redução dos níveis de capital circulante necessário para manter o volume de negócio pretendido, e melhor utilização do capital activo fixo subaproveitado, através da sua aplicação em novas áreas de negócio com recursos escassos.

Cientes

Segundo Kaplan e Norton (1996a), na perspectiva dos clientes do *BSC*, as empresas devem segmentar os clientes e os mercados em que desejam competir, sendo estes segmentos as fontes que irão produzir o componente de receita dos objectivos financeiros da empresa. Os autores identificam cinco indicadores essenciais de resultados relacionados aos clientes, os quais devem ser alinhados com a satisfação dos clientes, participação de mercado, retenção de clientes, captação de clientes e lucros de clientes. Tais medidas essenciais podem ser agrupadas numa cadeia formal de relações de causa e efeito.

Participação de Mercado – reflecte a proporção do volume de negócios num determinado mercado (em termos de clientes, valores gastos ou volume unitário vendido).

Captação de Clientes - mede, em termos absolutos ou relativos, a intensidade com que uma unidade de negócios atrai ou conquista novos clientes.

Retenção de Clientes – controla, em termos absolutos ou relativos, a capacidade que uma unidade de negócios tem de reter ou manter relacionamentos contínuos com seus clientes.

Satisfação dos Clientes – mede o nível de satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro da proposta de valor.

Lucro dos Clientes - mede o lucro líquido de cliente ou segmentos, depois de deduzidas as despesas específicas necessárias para sustentar esses clientes.

Tal como os objectivos e medidas da perspectiva dos clientes, os quais foram desenvolvidos no sentido de satisfazer os definidos na perspectiva financeira, os objectivos e medidas da perspectiva dos processos internos devem definir-se atendendo aos da perspectiva dos clientes e, conseqüentemente, da perspectiva financeira.

Processos Internos

Para Kaplan e Norton (1996a), os sistemas de medição de desempenho da maioria das organizações baseiam-se na melhoria dos processos operacionais já existentes, diferindo assim do *BSC*, que se baseia na definição do conjunto de valores que completam os processos internos. A começar pelo processo de inovação, que consiste na identificação das necessidades dos clientes, quer sejam actuais ou futuras e, no desenvolvimento de novas soluções para essas necessidades, passando pelo processo de operações, caracterizado pela prestação de serviços ao cliente, e por fim o serviço pós-venda, que completa o propósito proporcionado pelos produtos e serviços da empresa, ver Figura 4.3.

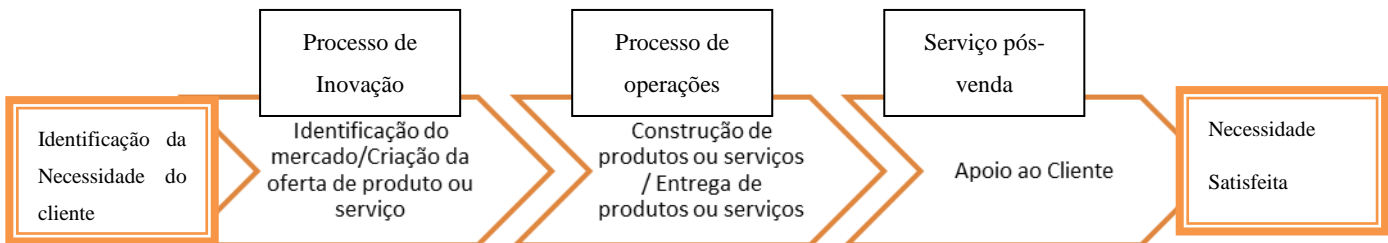


Figura 4.3 - Perspectiva Processos Internos

Fonte: Adaptado Kaplan e Norton (1996a: 104).

Perspectiva da Aprendizagem e Crescimento

Tendo em conta os objectivos estabelecidos nas anteriores perspectivas é de salientar a necessidade de existir um bom desempenho. Por conseguinte, a perspectiva da aprendizagem e crescimento faculta essa estrutura base para que seja possível a concretização dos referidos objectivos, (Kaplan e Norton, 1996a).

Niven (2003) e McPhail, Herington e Guilding (2008) enumeram cinco subdimensões para a construção da perspectiva de aprendizagem e crescimento.

- Capacidade dos colaboradores;
- Estilo de vida e bem-estar dos colaboradores;
- Controlo de ferramentas por parte dos funcionários;

- Alinhamento dos objectivos dos funcionários;
- Motivação dos funcionários;

Como referem Kaplan e Norton (1996a) aprender vai para além da formação, ou seja, implica um envolvimento com os mentores dentro a organização e facilidade de comunicação entre os colaboradores quanto existe algum problema. Em suma, de acordo com Lopes (2011), a propriedade intelectual de uma organização é talvez a fonte mais visível de activos intangíveis, sendo o seu esforço visível no registo de patentes, suportado por pesquisa, investigação e desenvolvimento, uma procura pela inovação, constituindo esta, uma importante fonte de vantagem competitiva para as organizações. Concluída a apresentação do conceito do *BSC*, das implicações inerentes à sua implementação e da caracterização das suas quatro perspectivas importa agora aludir às suas vantagens e desvantagens.

4.4. Vantagens e desvantagens

Segundo Kaplan e Norton (1996a) o *BSC* apresenta diversos benefícios para a organização quando utilizado correctamente, nomeadamente a possibilidade de avaliar de uma forma global o desempenho da organização através de uma visão abrangente e sistémica. Outro dos aspectos vantajosos prende-se com o facto da definição das perspectivas permitir direccionar os principais pontos a ter em consideração aquando a definição das estratégias. Importa ainda referir que o conceito de causa-efeito faz com que haja uma melhor alocação dos recursos da organização. Cria sinergias na medida em que sintetiza a informação num único documento, possibilitando uma rápida compreensão dos objectivos e estratégias delineadas.

Neste sentido, Juhmani (2007) acrescenta ainda as seguintes vantagens:

- ajuda a empresa a focar-se sobre os aspectos a melhorar com o intuito de liderar o mercado;
- faculta ao gestores informação que lhes permite traduzir os objectivos estratégicos num conjunto coerente de medidas de desempenho;
- auxilia a organização a avaliar a importância da visão e da estratégia;
- permite aos gestores traduzirem as estratégias de unidades de negócio num sistema e medição;
- salienta a satisfação dos colaboradores e dos clientes;
- ajuda o gestor a motivar os colaboradores.

Contudo, apesar dos benefícios supra referidos podem tornar-se uma desvantagem, de acordo com Norreklit (2000), o facto de poder existir uma incorrecta identificação das medidas não-financeiras e metas mal definidas. Outro dos aspectos é o facto dos objectivos do *BSC* poderem ser revistos e melhorados e isso não ser coerente com os objectivos dos *stakeholders*¹². A inexistência de um sistema que transforme os objectivos de alto nível em processos operativos é também um factor contra. Por fim, a possibilidade da quebra da relação causa-efeito pode ser penalizadora não ligando os resultados não-financeiros aos resultados financeiros esperados.

Não obstante, Schneiderman (1999) refere ainda que outra das limitações é o facto de após serem definidos e identificados os objectivos estratégicos e as medidas de desempenho, essa informação não ser utilizada para impulsionar a mudança organizacional.

Síntese do enquadramento teórico

O sector do turismo cada vez mais assume o papel preponderante na economia portuguesa, destacando-se pela competitividade e inovação que tem conseguido implementar. O nosso país está estratégica e geograficamente bem posicionado, na medida em que se encontra no mercado europeu e goza de muitos recursos naturais como por exemplo uma vasta orla costeira. Os hotéis de cinco estrelas têm contribuído para um aumento do rendimento médio por quarto disponível. Contudo, Portugal tem ainda de melhorar na transparência das políticas governamentais, no efeito da tributação, na prevalência de propriedade estrangeira e na eficácia na atracção de turistas.

Para as organizações serem competitivas é importante disporem uma correcta informação financeira para que o processo de tomada de decisão seja mais assertivo. Neste sentido, o plano operacional assume o papel de traduzir a estratégia e de definir as políticas comerciais, de *marketing*, financeiras e de investimento. Após a definição dos objectivos estratégicos, a gestão orçamental faz com que os recursos sejam mobilizados nesse sentido (para os diferentes planos temporais). A gestão orçamental pressupõe a quantificação dos recursos gastos e, como tal, fez-se referência aos sistemas de custeio. Verificou-se as vantagens e desvantagens dos sistemas mais tradicionais (custeio por

¹² São pessoas ou entidades que de alguma forma estão relacionadas com a empresa (ex: fornecedores, clientes, accionistas, entre outros.)

absorção, custeio directo e custo padrão), bem como dos mais recentes (custeio *ABC*). Posteriormente, foi dado destaque aos instrumentos de controlo de gestão dada a funcionalidade que têm como catalisadores das acções, em particular os comportamentais e os de pilotagem. Todavia, a informação vai para além da financeira e tornou-se pertinente abordar o *BSC*. Esta ferramenta de gestão estratégica aborda os objectivos, as metas e os indicadores de quatro grandes perspectivas (clientes, financeira, processos internos e crescimento e aprendizagem).

5. Metodologia

5.1. Estratégia de pesquisa

Com o intuito de responder às hipóteses da investigação, foi elaborado um estudo empírico que será abordado ao longo deste ponto e a partir do qual se pretenderá dar a conhecer a metodologia seguida para este efeito bem como apresentar as conclusões que foi possível retirar.

Para tal foi utilizada a estatística descritiva que "(...) consiste na recolha, análise e interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos", (Reis, 1996: 15).

Yin (2003) refere também que para escolher uma estratégia (ver Quadro 5.1), o investigador deve ter sempre presentes três condições, sendo elas:

- o tipo de questão colocada;
- o controlo que o investigador detém sobre eventos comportamentais; e
- o grau de centralização em eventos históricos em oposição a eventos contemporâneos.

Quadro 5.1 - Estratégias de investigação

Estratégia	Forma da Questão de Pesquisa	Requer controlo de eventos comportamentais?	Foca acontecimentos actuais?
Experiência	Como, porquê?	Sim	Sim
Questionário	Quem, o quê, onde, quantos, quanto?	Não	Sim
Análise de Arquivos	Quem, o quê, onde, quantos, quanto?	Não	Sim/Não
Pesquisa histórica	Como, porquê?	Não	Não
Estudo de caso	Como, porquê?	Não	Sim

Fonte: Adaptado de Yin (2003: 5).

Neste sentido, o este estudo pretendeu responder às seguintes questões:

- como é que o controlo de gestão é influenciado pela informação gerada pelo *Balanced Scorecard*;
- porque é o *Balanced Scorecard* é um bom veículo de comunicação da estratégia.

Neste caso o modelo seleccionado para ser utilizado é a elaboração de explicações na medida em que é pretendido analisar as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: Os hotéis reconhecem o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta importante na gestão estratégica.

Hipótese 2: A informação proveniente do *Balanced Scorecard* influencia o controlo dos ganhos e gastos.

Hipótese 3: Os hotéis têm em consideração a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão.

5.2. Método de recolha

De acordo com Yin (2003), na realização de um estudo de caso existem quatro métodos de recolha de informação: observação; análise documental; entrevistas; gravação de vídeo e áudio.

Assim, foram efectuadas entrevistas em forma de questionário conjuntamente com a consulta de livros técnicos e artigos científicos para que fosse possível responder às questões como e porquê, relacionada com as diferenças existentes entre os hotéis portugueses e espanhóis.

Na abordagem desta temática é possível, de acordo com Yin (2003: 13) perspectivar tecnicamente dois focos:

- o estudo de caso como uma investigação empírica que investiga os fenómenos contemporâneos tendo em conta a realidade envolvente, especialmente quando as limitações entre o fenómeno e a realidade não são evidentes;
- o estudo de caso por inquérito que lida com uma situação técnica específica em que existem mais variáveis com pontos de interesse. O resultado pode-se basear em múltiplas fontes cuja informação tem necessidade de convergir para uma

triangulação. Por outro lado, podemos também obter benefícios das preposições teóricas inicialmente desenvolvidas através da recolha e análise dos dados.

Neste estudo, foi utilizado o segundo foco, ou seja, um inquérito onde os principais pontos de interesse são o *Balanced Scorecard*, o Controlo de Gestão e os principais indicadores para a angariação de clientes.

Contudo, como se pode observar pelo Quadro 5.2, existem vantagens e desvantagens para as duas tipologias de fontes de informação (documentação e entrevista).

Quadro 5.2 - Pontos fortes e fracos das fontes informação (documentação e entrevistas)

Documentação		Entrevistas	
Pontos Fortes	Pontos Fracos	Pontos Fortes	Pontos Fracos
- Estável: pode ser revista repentinamente	-Pode ser insuficiente	-Dirigida: Focalizam-se directamente nos tópicos da investigação	-Questões pouco estruturadas podem ser tendenciosas
-Não gerada como resultado do estudo de caso	-Se a recolha for incompleta, a selecção pode ser tendenciosa	-Perspicaz: Fornecem inferências causais percebidas	- Respostas tendenciosas
-Exacta: contém nomes, referências de detalhes exactos de um fenómeno	- A informação divulgada pode estar distorcida		-Falta de precisão associada à não monitorização
-Cobertura abrangente: longo período de tempo, muitos eventos e muitas descrições	-O acesso à documentação pode ser deliberadamente negado.		- O entrevistado responder o que o entrevistador quer ouvir

Fonte: Adaptado de Yin (2003: 86).

5.3. Concepção do questionário

A investigação pressupõe algumas etapas a ter em consideração, nomeadamente a observação, o questionário que pode ser em entrevista ou inquérito e a análise de dados, conforme afirmam Quivy e Campenhoudt (1998).

A recolha dos dados primários foi efectuada através da observação indirecta, com base nas respostas a um questionário dirigido a uma amostra de hotéis portugueses (ver apêndice 1) e espanhóis (ver apêndice 2) da categoria de cinco estrelas. O acesso a estes hotéis foi efectuada via correio electrónico e alguns presencialmente.

Relativamente ao formato das perguntas existiam essencialmente duas opções: uma questão aberta ou uma questão de escolha múltipla. O último formato tem como

principal vantagem a dos resultados serem mais simples de verificar, no entanto, pode existir perda de informação. Todavia, apesar disso foi seleccionada a utilização desta tipologia. Sobre a estrutura dos questionários, no que respeita à sequência das questões, Mattar (1993) indica que se devem utilizar questões gerais no início do questionário, deixando as específicas para depois, fechando, desta forma, o foco gradualmente.

O questionário (ver anexos) foi estruturado em 3 partes:

Na parte I, é feito um breve enquadramento do hotel (nome, localização geográfica, número de quartos)

Na parte II incluíram-se 2 questões com 4 alíneas cada uma e serviram para aferir sobre o conhecimento e grau de concordância em relação ao *Balanced Scorecard*.

Na parte III, constam 5 questões em que duas das quais pretendem aferir os factores que impulsionam e retardam a mudança no controlo de gestão. Outra das questões apresenta rubricas de ganhos, gastos e indicadores de competitividade para que sejam classificadas pela sua importância. Por fim, são anunciadas características próprias do sector hoteleiro para que seja atribuído um grau de importância relativamente à angariação de clientes.

Tentou evitar-se que a extensão do questionário fosse demasiado longa pois poderia implicar uma baixa receptividade por parte dos hotéis.

No questionário, optou-se por utilizar um modelo baseado numa escala de Likert, de 1 a 5 valores, do “Discordo Totalmente” (1) ao “Totalmente de acordo” (5), tal como nos indica a Figura 5.1.

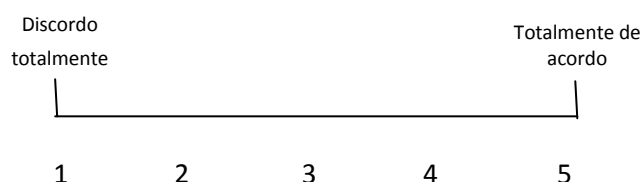


Figura 5.1 - Escala 1 utilizada no questionário

Fonte: Elaboração própria.

Para além da escala supra referida optou-se também por utilizar a escala que demonstra a Figura 5.2 em que é considerado “Nada Importante” (1) ao “Muito Importante” (5).



Figura 5.2 - Escala 2 utilizada no questionário

Fonte: Elaboração própria.

5.4. Dados da amostra

A escolha da amostra num estudo de caso assume um sentido muito particular, (Bravo e Eisman, 1998). Na realidade a selecção da amostra é fundamental, pois constitui o *core* da investigação. Apesar da selecção da amostra ser extremamente importante, Stake (1995) chama a atenção para o facto da investigação, num estudo de caso, não ser baseada em amostragem. Ao escolher o caso de estudo o investigador estabelece um fio condutor lógico e racional que guiará todo o processo de recolha de dados, (Creswell, 2003).

Na opinião de Bravo e Eisman (1998), a escolha da amostra é sempre intencional e baseia-se em critérios práticos e teóricos, em detrimento dos critérios probabilísticos procurando as variações máximas e não a uniformidade. A autora identifica ainda seis tipos de amostras passíveis de serem utilizadas num estudo de caso:

- 1- amostras extremas (casos únicos);
- 2- amostras de casos típicos ou especiais;
- 3- amostras de variação máxima, adaptadas a diferentes condições;
- 4- amostras de casos críticos;
- 5- amostras de casos sensíveis ou politicamente importantes;
- 6- amostras de conveniência.

A escolha de uma amostra qualitativa deveu-se às características da investigação que se revelaram adequadas à investigação que se pretendia realizar e também por ser difícil conduzir um estudo de natureza quantitativa nesta área.

Na medida em que se supõe que um estudo de caso represente um conjunto lógico de proposições, pode ser também julgado pela qualidade acordo com certos testes lógicos. Relativamente à amostra dos hotéis portugueses as respostas obtidas foram dos que constam no Quadro 5.3.

Quadro 5.3 - Hotéis Portugueses

Hoteis	Nº Quartos
Altis	301
Aquapura Douro Valley	71
CS Vintage House Hotel	43
D. Pedro Palace	263
Sofitel Lisbon Liberdade	163

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita à amostra dos hotéis espanhóis foram obtidas respostas dos que constam no Quadro 5.4.

Quadro 5.4 - Hotéis Espanhóis

Hotéis	Nº Quartos
AC Palacio de Santa Paula Hotel	75
Fonte Cruz Granada	39
Hospes Palacio de los Patos	42
M.A Nazaries Business and Spa	254
NH Palacio de Tapa	85

Fonte: Elaboração própria.

5.5. Validação dos resultados

De acordo com Yin (1994) e Sykes (1990) existem dois tipos de critérios: validade e fidedignidade.

Neste caso a validade verifica-se na medida em que é efectuada a caracterização dos conceitos-chave, bem como, a explicação dos procedimentos utilizados na pesquisa (validade conceptual) e pretende estabelecer uma relação causal que resulta de estratégias com o intuito de eliminar a ambiguidade e contradição (validade interna).

Em suma, tendo em conta que a qualidade da informação facultada por um trabalho académico é fortemente influenciada pelo rigor aplicado na recolha dos dados, este capítulo tratou da metodologia pelo qual foi obtida a informação base de suporte para toda esta dissertação. Após a selecção da amostra sobre a qual incidiria o estudo escolheu-se qual seria o melhor instrumento a empregar para a recolha dos dados. O questionário foi o instrumento inicial utilizado para a recolha de dados.

6. Estudo Empírico

6.1. Enquadramento

Os hotéis têm associado um sistema de classificação na medida em que é classificado de acordo com o tipo de serviços prestado e do tipo de propriedade. Quanto à definição de categorias prende-se com o factor qualitativo.

Com o intuito de responder às hipóteses da investigação foi utilizada a estatística descritiva para que fosse possível recolher, analisar e interpretar toda a informação.

Assim, a classificação do alojamento tem em conta essencialmente as seguintes factores:

- padronização, de modo a estabelecer um sistema com um serviço uniforme e produtos de qualidade que permita criar um sistema comum no mercado de distribuição para compradores e vendedores;
- *marketing*, de forma a informar turistas do leque de alojamento disponível num destino, de modo a também promover esse mesmo destino e a encorajar uma concorrência saudável;
- protecção ao consumidor, assegurando que o alojamento tem os mínimos standards de alojamento e serviços que a sua classificação reflecte;
- controlo, promovendo um sistema de controlo geral da qualidade da indústria;
- incentivo ao investimento, conduzindo os agentes a melhorar os seus serviços e infra-estruturas de modo a conseguirem uma melhoria/manutenção da classificação/categoria.

Contudo, surgem problemas nesta classificação devido à subjectividade de julgamento de aspectos intangíveis do alojamento, como é o caso do serviço pessoal ou da qualidade dos produtos. Assim, muitas classificações centram-se, essencialmente, em aspectos quantificáveis, como a dimensão dos quartos, instalações e conforto, e disponibilidade de serviços pela unidade, por exemplo lavandaria, *room-service* e recepção 24 horas.

Como principais factores críticos surgem os seguintes na área da hotelaria.

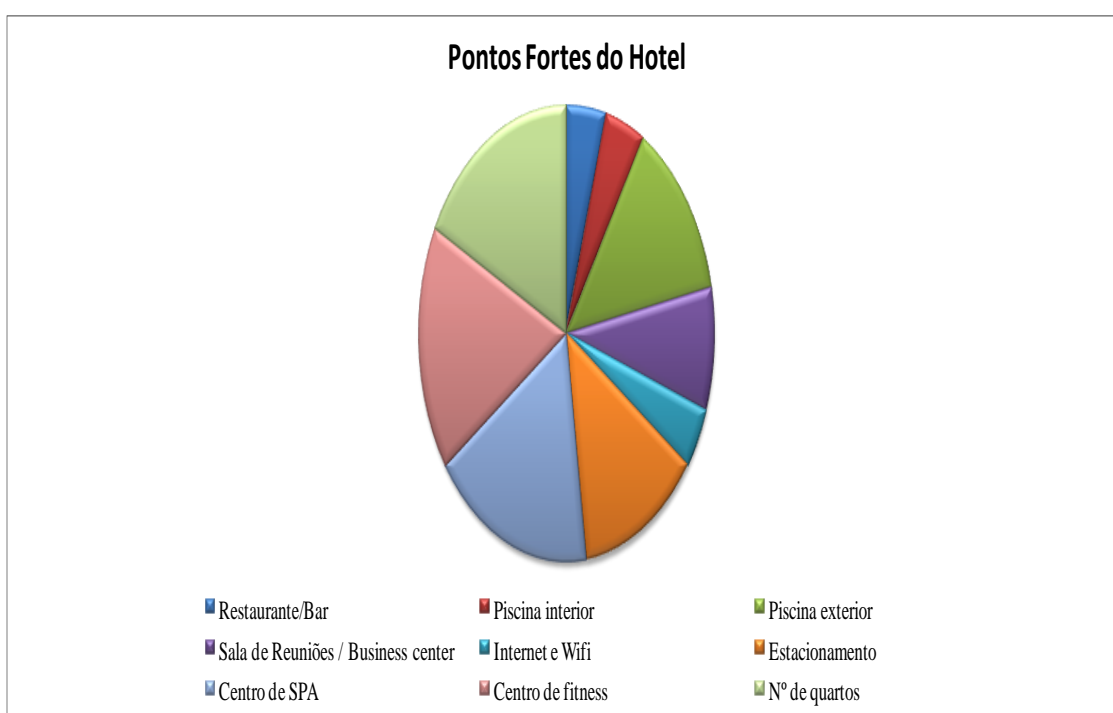
- factores-chave de compra: instalações, serviço ao cliente, localização e preço;
- factores de competição: canais de distribuição, instalações e localização;

- factores críticos de sucesso: custo operacional, taxa de ocupação (resultante do controlo dos canais de distribuição, preço e marca), qualidade das instalações e serviços (impacto na fidelização dos clientes).

Outro factor importante é o RevPar, pelo que a maximização da receita por quarto disponível é realizada através da potencialização do *cross-selling*¹³ de serviço do hotel.

Neste sentido é importante mencionar quais os aspectos que os hotéis inquiridos consideram como uma mais-valia para angariação de clientes (ver Gráfico 6.1)

Gráfico 6.1 - Pontos Fortes do Hotel (Portugal)



Fonte: Elaboração própria.

No caso de Portugal os aspectos considerados bastante e muito importantes para os hotéis de cinco estrelas são: o centro de SPA e de *fitness*, a internet e *wifi*, sala de reuniões e o número de quartos (ver listagem completa no apêndice 3). De referir que estes factores estão dependentes da localização, do tipo de hotel, dos clientes-alvo, entre outros. Estes factores que influenciam os pontos fortes comportam-se de igual forma

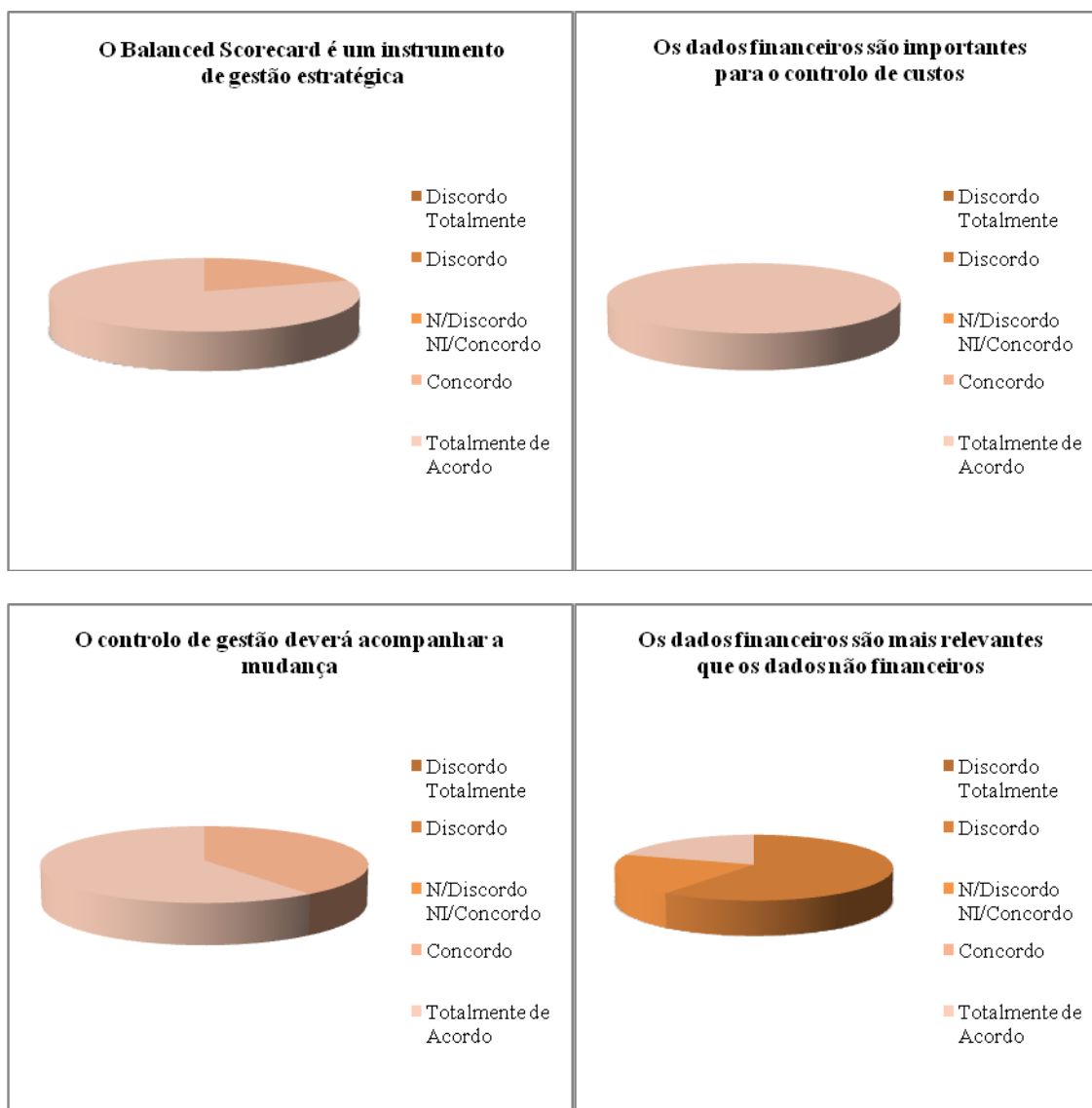
¹³ É uma técnica de vendas em que se tenta vender aos clientes já existentes outros produtos e serviços para além daqueles que habitualmente adquirirem.

6.2. Resultados

6.2.1. Análise Descritiva - Portugal

Com o intuito de apurar o nível de conhecimento do *Balanced Scorecard* como um instrumento de gestão estratégica e a relação existente entre o mesmo e o controlo de gestão por parte dos hotéis portugueses, foram expostos um conjunto de características destes elementos e solicitava-se que respondessem quanto ao grau de concordância com as afirmações apresentadas (ver quadro 6.1).

Quadro 6.1 -Importância da relação entre o *BSC* e o Controlo de Gestão (Portugal)

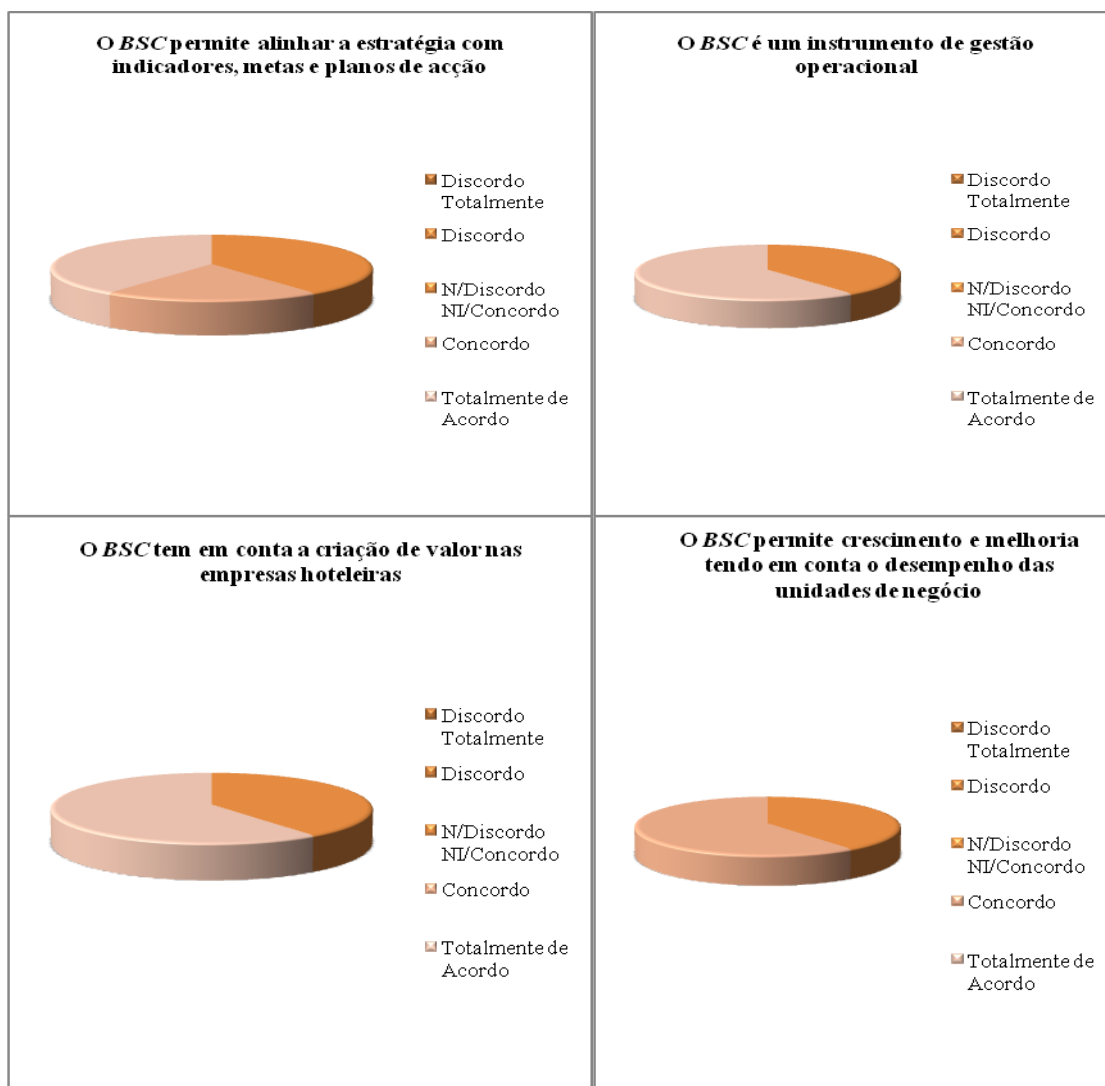


Fonte: Elaboração própria.

Pelo que podemos observar através do Quadro 6.1 todos os hotéis consideram o *BSC* um instrumento de gestão estratégica. No que concerne ao facto dos dados financeiros serem importantes para o controlo de gestão a resposta foi unânime, todos estão totalmente de acordo que é um dos aspectos a ter em conta. Quanto ao facto controlo de gestão ter de acompanhar a mudança todos consideram também ser um factor a considerar. Por fim, no que respeita à importância dos dados financeiros quase todos estão de acordo que são importantes, contudo os dados não-financeiros também assumem o seu papel de destaque.

Seguidamente foram apresentadas características inerentes ao *BSC* com o objectivo de apurar o grau de reconhecimento e importância, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de concordância com as afirmações apresentadas (ver Quadro 6.2).

Quadro 6.2 - Reconhecimento e importância do BSC (Portugal)



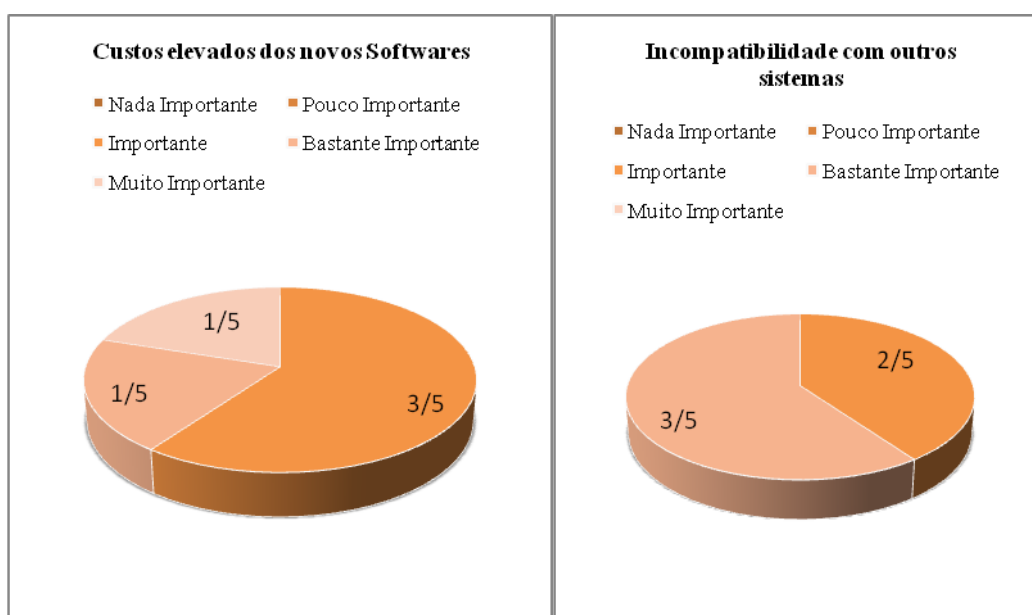
Fonte: Elaboração própria.

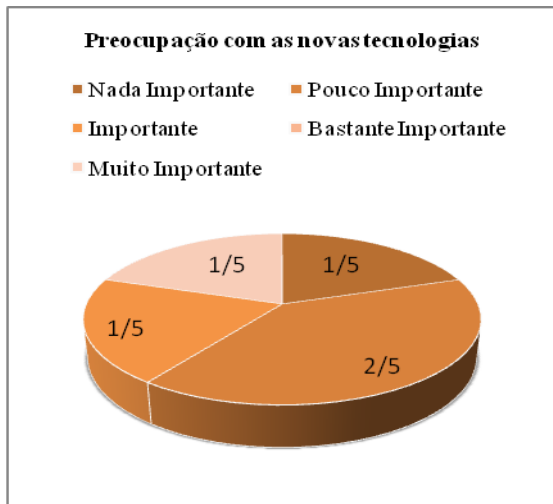
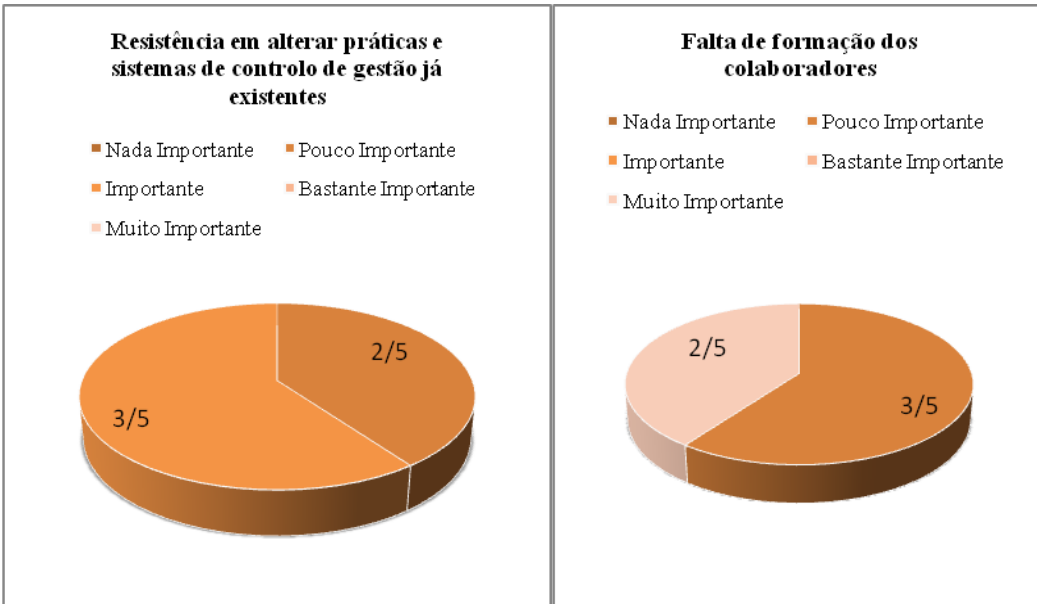
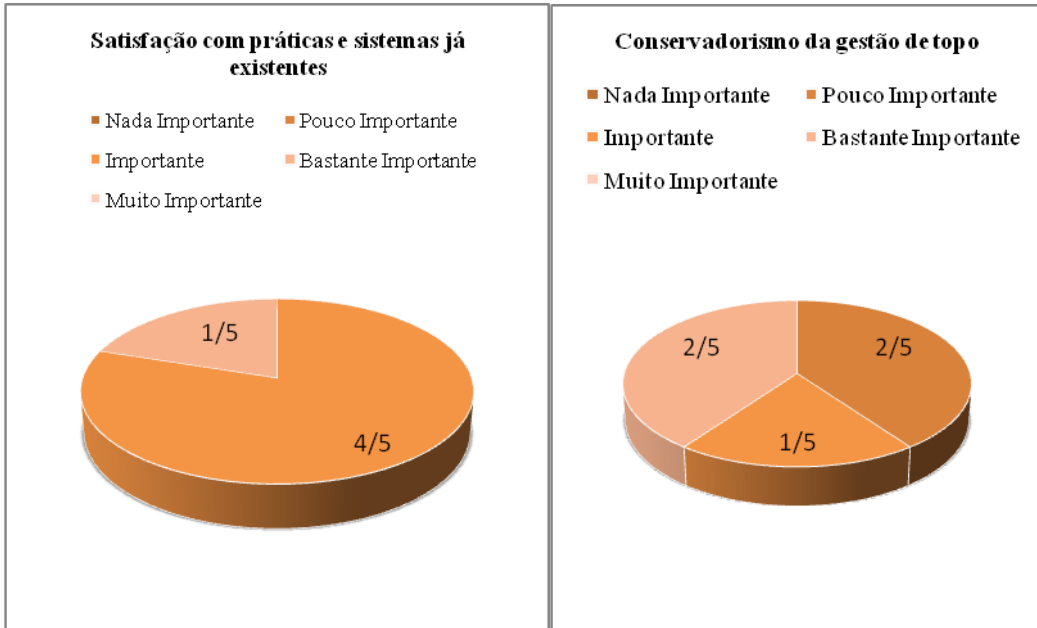
Uma das afirmações era a de que o *BSC* permite alinhar a estratégia com os indicadores, metas e planos de acção, com base no Quadro 6.2 verifica-se que dois dos hotéis portugueses não reconhecem essa utilidade nem o vêem como um instrumento de gestão operacional. Este facto leva a concluir que muito provavelmente não utilizam esta ferramenta. O padrão de respostas inconclusivas (dos 2 hotéis) mantém-se para a questão que menciona que o *BSC* tem em conta a criação de valor nas empresas hoteleiras e permite o crescimento e melhoria considerando o desempenho das unidades de negócios. Contudo, os restantes hotéis portugueses concordam com todas afirmações assumindo a importância do *BSC* como uma ferramenta de gestão.

Isto vai ao encontro do estudo de caso elaborado por Huckstein e Duboff (1999), em que salientam que a implementação do *BSC* na cadeia de hotéis *Hilton* demonstrou-se ser uma ferramenta de gestão útil e possibilitou integrar num modelo único, todas as vertentes de negócio que se encontravam dispersas, criando valor e unificação de todas as partes. Esta nova abordagem proporcionou uma mudança da cultura da organização que possibilitou alcançar os resultados desejados, (McPhail *et al.* 2008).

Posteriormente, foram apresentados factores impeditivos para a mudança no sistema de controlo de gestão com a finalidade de verificar quais os mais relevantes, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de importância de acordo com as afirmações expostas (ver Quadro 6.3.).

Quadro 6.3 - Impeditivos à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Portugal)



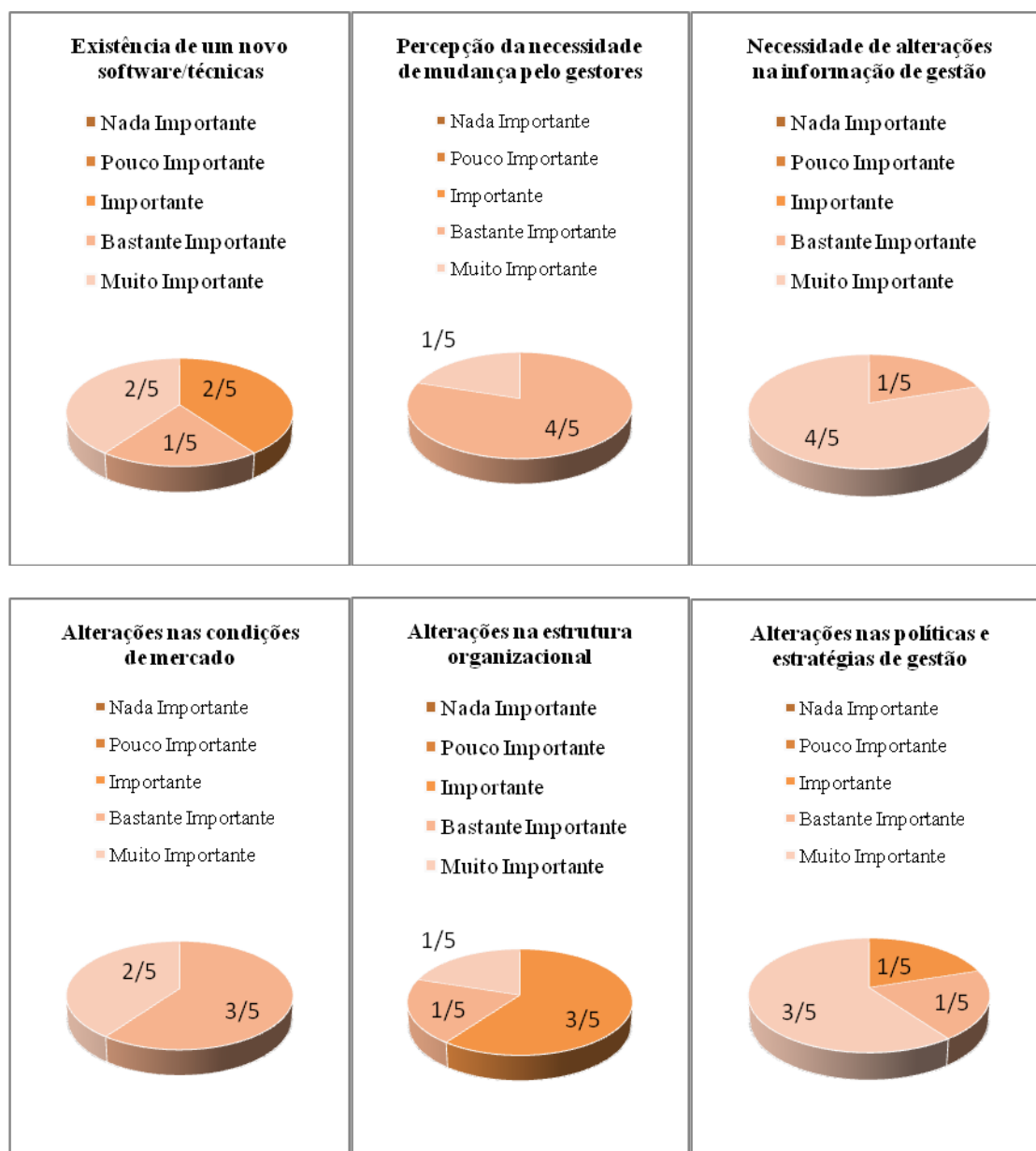


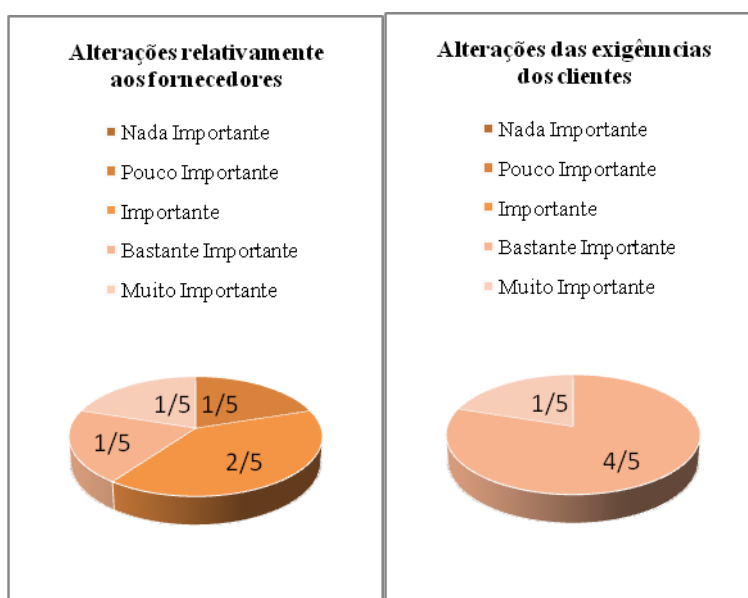
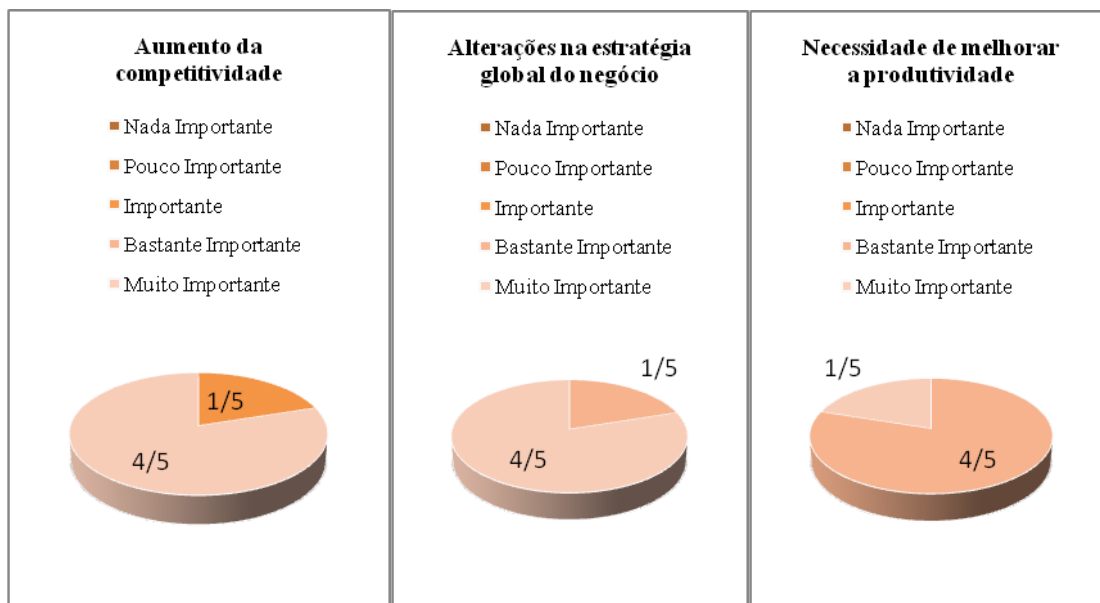
Fonte: Elaboração própria.

Tendo em conta os dados apresentados no Quadro 6.3 pode constatar-se que os principais factores que impedem a mudança no controlo de gestão, na opinião dos responsáveis dos hotéis portugueses são a incompatibilidade com outros sistemas, a satisfação com as práticas já existentes, a prudência da gestão de topo e a resistência em alterar as práticas de controlo de gestão já existentes.

Por sua vez, foram enumerados alguns factores impulsionadores para a mudança no sistema de controlo de gestão com o objectivo de verificar quais os mais evidentes, para tal solicitava-se que respondessem quanto ao grau de importância com as afirmações apresentadas (ver Quadro 6.4.).

Quadro 6.4 - Impulsionadores à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Portugal)





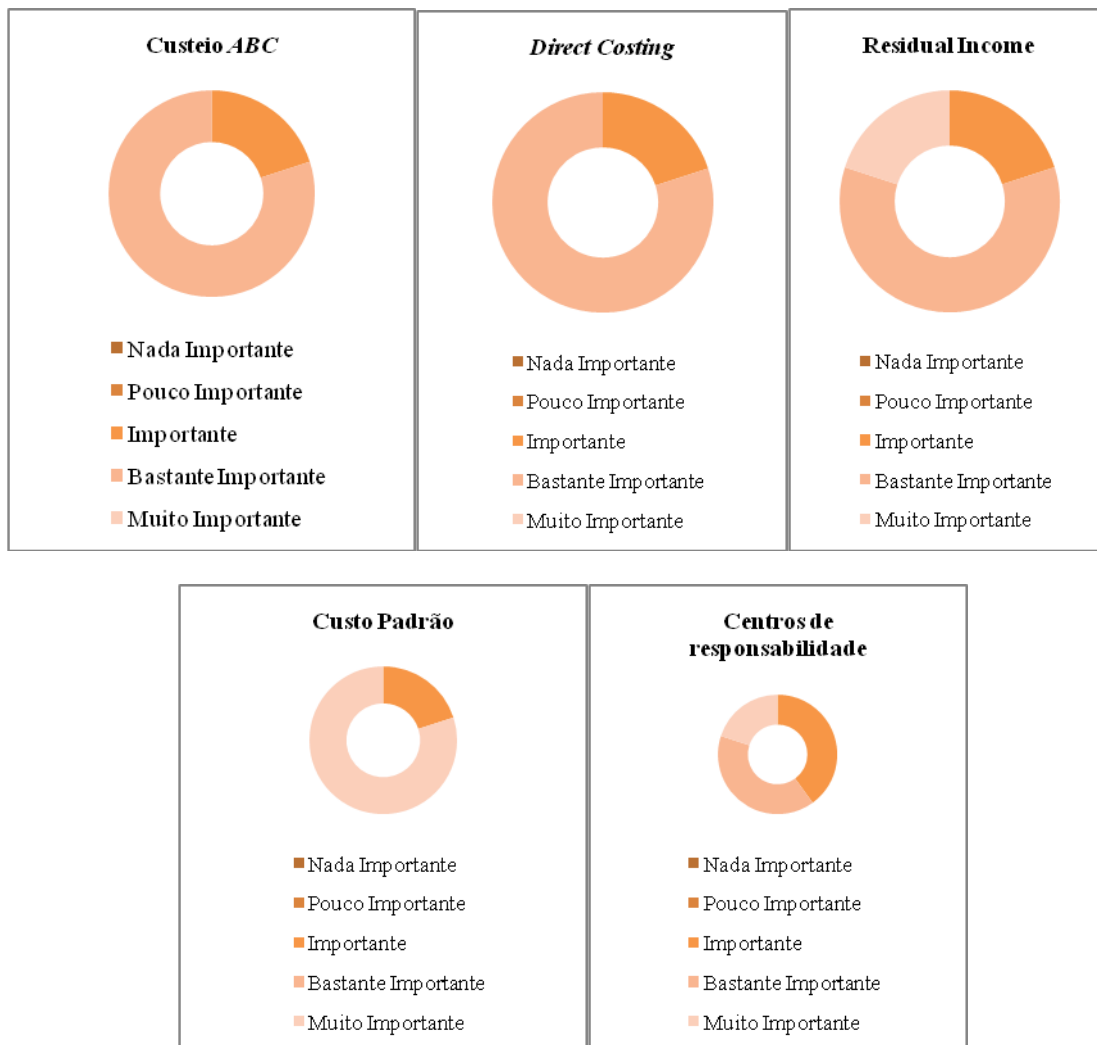
Fonte: Elaboração própria.

Através da análise do Quadro 6.4 é possível apurar que os responsáveis dos hotéis portugueses consideram como principais impulsionadores da mudança no controlo de gestão a necessidade de alterações na informação de gestão, alterações nas políticas e estratégias de gestão, o aumento da competitividade, necessidade de melhorar a produtividade e as exigências dos clientes.

Os factores acima mencionados corroboram o estudo de Scapens, Ezzamel, Bruns e Baldvinsdottir (2002) que concluíram que os factores mais importantes para a mudança são: a percepção da necessidade de mudança por parte da gestão e a necessidade de obter informações importantes para a gestão.

Seguidamente, foram apresentados alguns sistemas de custeio para que tivessem em consideração o mais eficaz, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de importância com as afirmações expostas (ver Quadro 6.5.).

Quadro 6.5 - Sistemas de Custeio (Portugal)



Fonte: Elaboração própria.

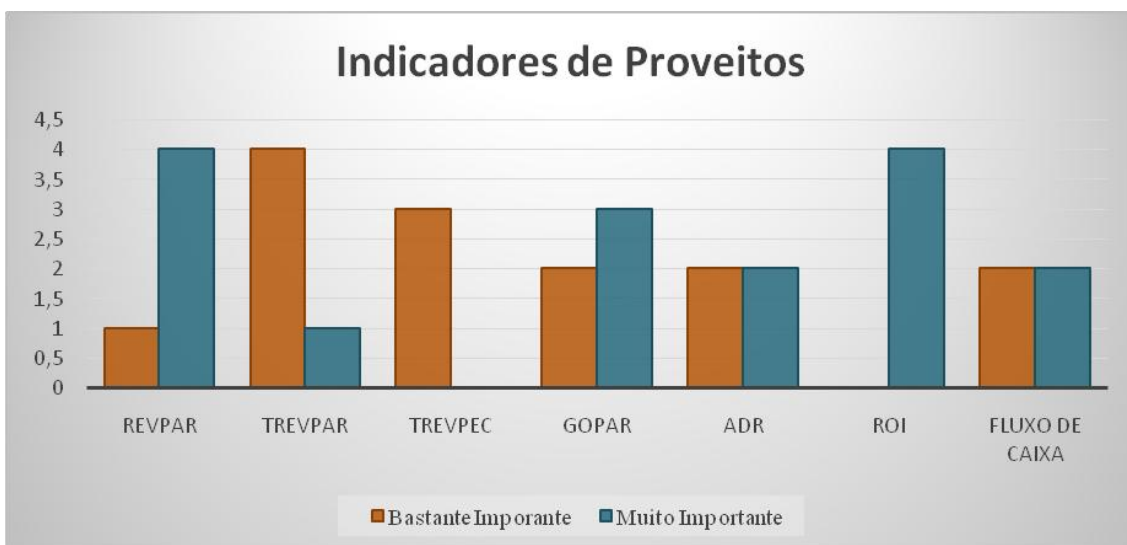
Pelo que se pôde analisar do quadro acima apresentado os sistemas de custeio mais eficazes e mais valorizados na opinião dos responsáveis dos hotéis portugueses é o custo padrão, o *direct costing* e o *residual income*.

Estes dados entram em concordância com um estudo efectuado no Reino Unido em seis grupos hoteleiros, por Collier e Gregory (1995) que concluíram que a margem e contribuição era apurada a nível departamental e que apesar da elevada proporção de custos fixos associados à indústria não era comum utilizarem o sistema de custeio ABC.

Em Portugal, Cruz (2007) analisou 30 das principais cadeias no que respeita às técnicas de controlo de gestão e apurou-se que se baseavam na comparação entre os resultados orçamentados e os actuais, ano a ano.

Por fim, foram apresentados alguns indicadores de proveitos (Gráfico 6.3), de competitividade (Gráfico 6.4) e de custos (Gráfico 6.5) com o intuito de atribuírem o grau de importância mais adequado a cada um.

Gráfico 6.3 - Indicadores de Proveitos (Portugal)



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 6.4 - Indicadores de Competitividade (Portugal)



Fonte: Elaboração própria.

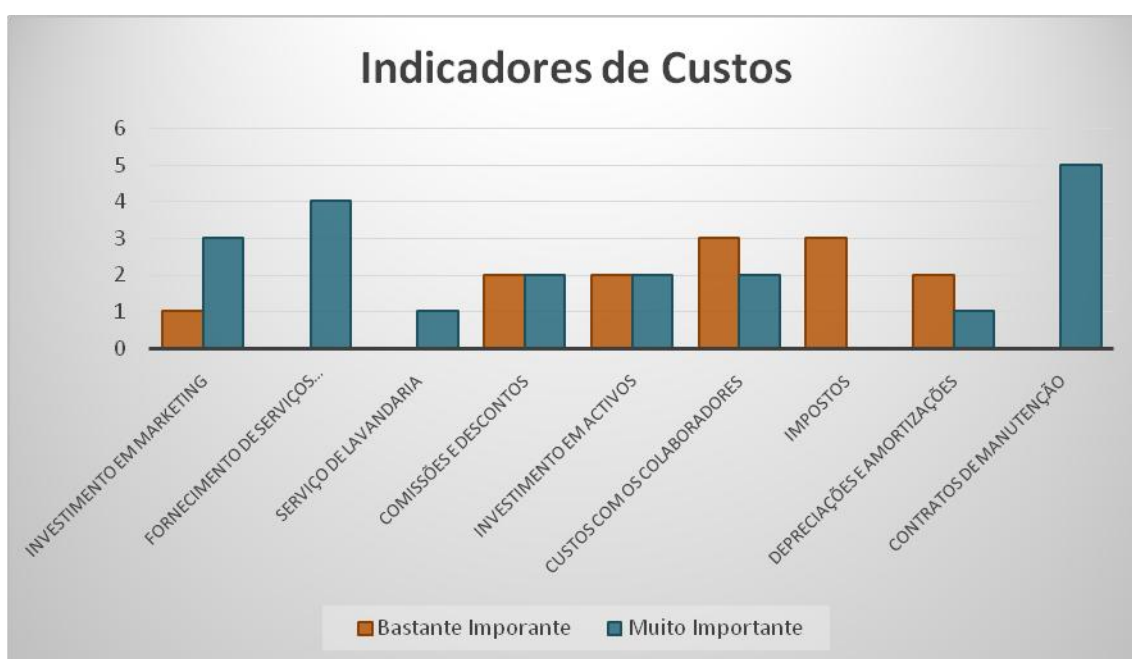
Através a análise do Gráfico 6.3 é possível apurar que as rubricas que assumem mais relevância no que respeita aos proveitos são o RevPar e o retorno do investimento. Este aspecto vai ao encontro do que refere Collier e Gregory (1995) quando afirmam que

sector hoteleiro requer um investimento inicial elevado e que o seu retorno é imprevisível e demorado. Daqui decorre a importância dada ao retorno do investimento.

Por sua vez, no que concerne aos indicadores de competitividade a qualidade do serviço prestado assume um papel de destaque a par da taxa de ocupação. Este facto verifica-se, por um lado, porque se pretende fidelizar os clientes e por outro pela utilização máxima dos recursos (minimização de desperdícios).

Por fim, como podemos observar pelo Gráfico 6.5, relativamente aos indicadores de custos existem três rubricas que assumem um papel de destaque, nomeadamente os custos de manutenção, os fornecimentos e serviços externos (ex: água, electricidade, gás) e o investimento em *marketing*.

Gráfico 6.5 - Indicadores de Custos (Portugal)



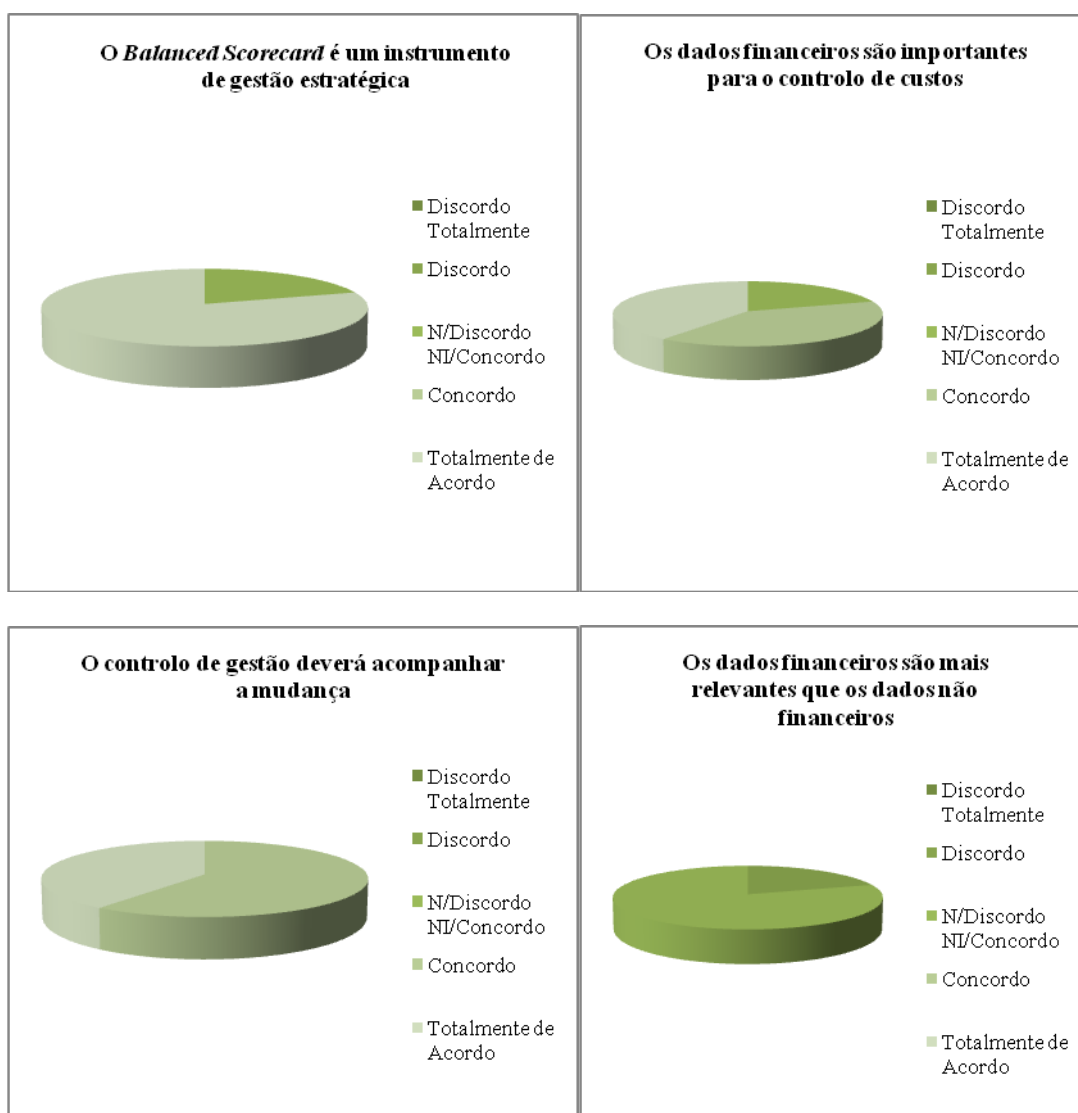
Fonte: Elaboração própria.

Os indicadores apresentados para os proveitos, a competitividade e os custos dizem respeito apenas às categorias de bastante importante e muito importante, no apêndice 3 é possível ver detalhadamente as restantes rubricas. Por conseguinte, para que seja possível fazer uma analogia entre os dados obtidos torna-se importante fazer a análise descritiva das respostas provenientes dos hotéis espanhóis.

6.2.2. Análise Descritiva - Espanha

Com o intuito de apurar o nível de conhecimento e a relação existente entre o *Balanced Scorecard* como um instrumento de gestão estratégica e o controlo de gestão por parte dos hotéis espanhóis, foram expostos um conjunto de características destes elementos e solicitava-se que respondessem quanto ao grau de concordância com as afirmações apresentadas (Quadro 6.6).

Quadro 6.6 - Importância da relação entre o *BSC* e o Controlo de Gestão (Espanha)



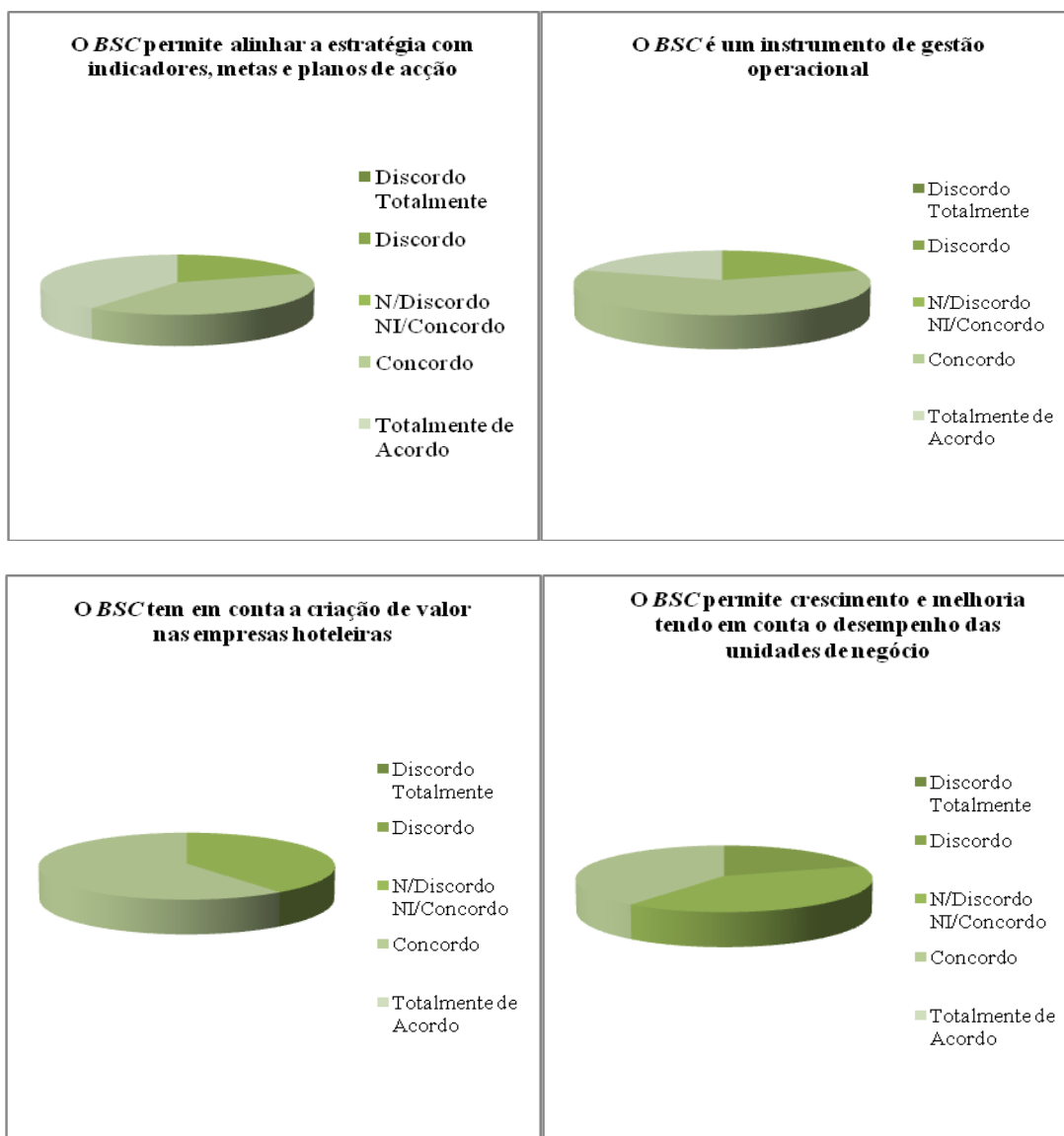
Fonte: Elaboração própria.

Pelo que podemos observar através do Quadro 6.6, à excepção de um, todos os hotéis consideram o *BSC* um instrumento de gestão estratégica. No que concerne à

importância dos dados financeiros para o controlo de gestão a resposta foi repartida, ainda que quase todos concordem com a sua relevância. Quanto ao facto do controlo de gestão ter de acompanhar a mudança todos consideram ser um factor a ter em conta. Por fim, no que concerne à importância dos dados financeiros as respostas não foram assertivas, apenas um está de acordo que são importantes, contudo os dados não-financeiros também assumem o seu papel de destaque.

Posteriormente foram discriminadas algumas características inerentes ao *BSC* com o objectivo de apurar o grau de reconhecimento e importância por parte dos hotéis, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de concordância com as afirmações apresentadas (Quadro 6.7).

Quadro 6.7 - Reconhecimento e importância do *BSC* (Espanha)

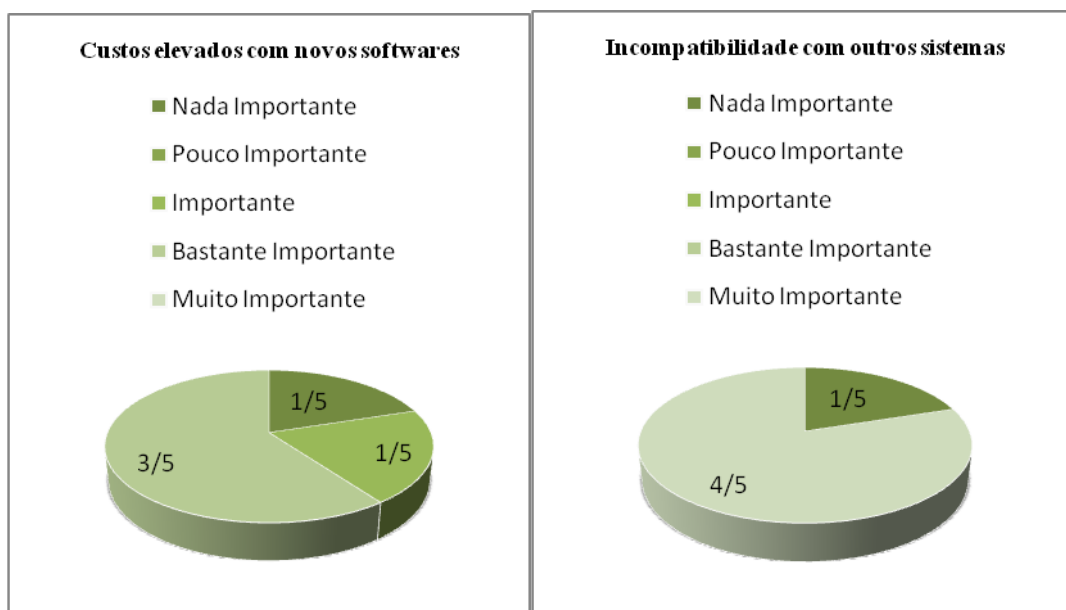


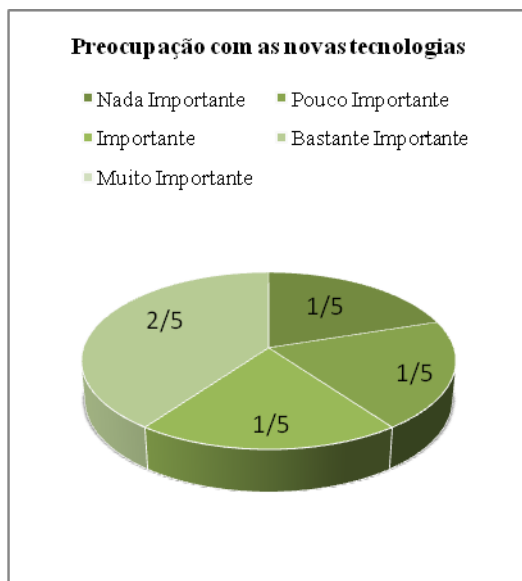
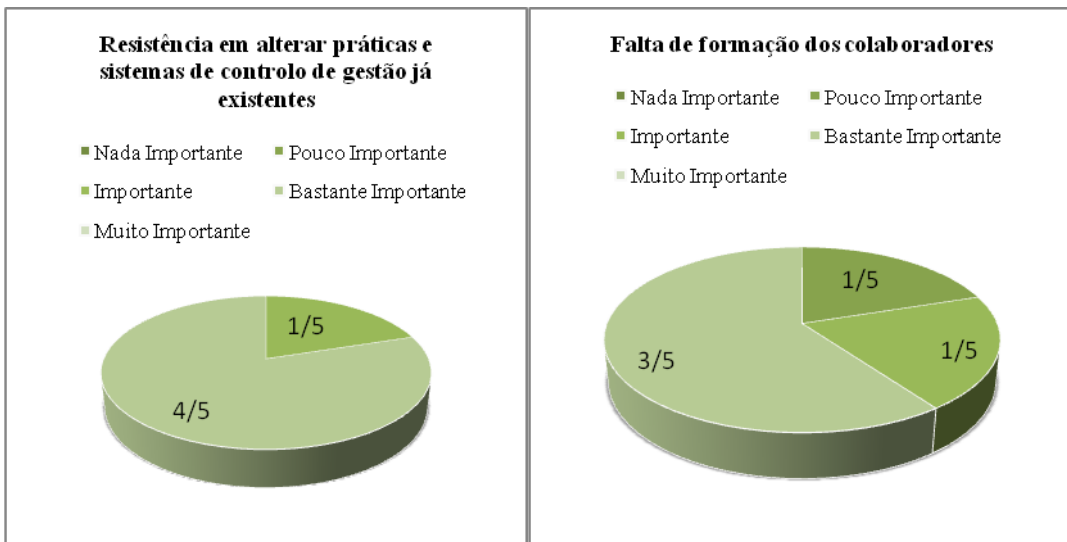
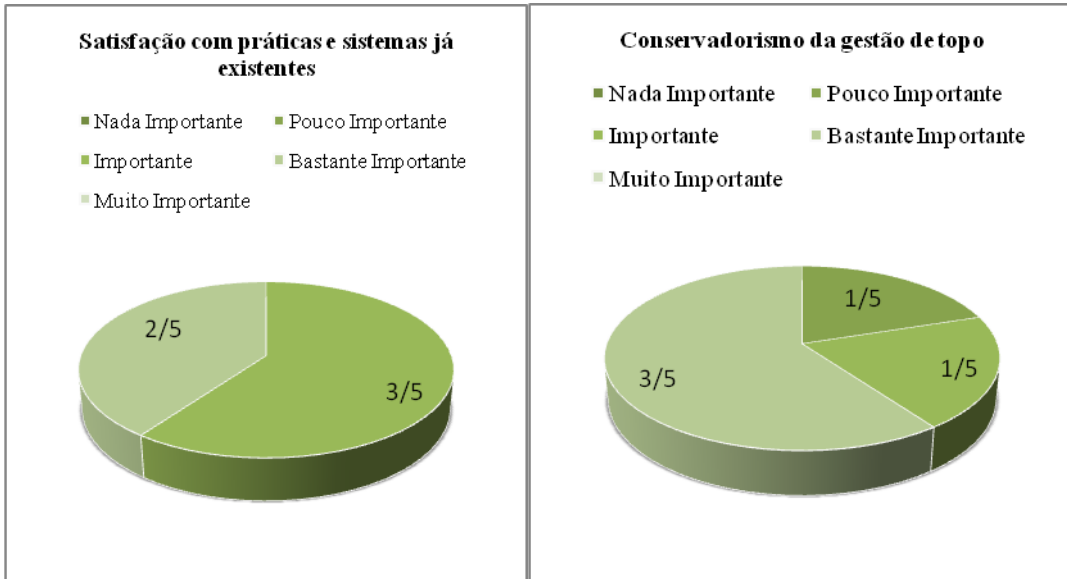
Fonte: Elaboração própria.

Em resposta à concordância de que o *BSC* permite alinhar a estratégia com os indicadores, metas e planos de acção, segundo o Quadro 6.7 verifica-se que quatro dos cinco hotéis reconhecem essa utilidade e vêem-no como um instrumento de gestão operacional. No que respeita ao facto do *BSC* ter em conta a criação de valor nas empresas hoteleiras, três hotéis concordam com essa mais-valia apesar dos restantes não apresentarem uma resposta conclusiva. Por fim, quanto ao facto do *BSC* permitir o crescimento e melhoria considerando o desempenho das unidades de negócios, dois hotéis responderam inconclusivamente e um discordou da afirmação. Os restantes dois hotéis concordam corroborando assim o estudo de Denton e White (2000) que apresentaram a aplicação do *BSC* na empresa responsável pela gestão de 17 hotéis da cadeia *Hilton*. Para colmatar as inadequações nas informações e indicadores que são fornecidos para a tomada de decisões. Concluíram que esta ferramenta permitiu melhorar a gestão e o desempenho financeiro, antecipando tendências negativas e fornecendo uma visão geral de todos os hotéis da cadeia.

Seguidamente, foram apresentados factores impeditivos para a mudança no sistema de controlo de gestão com o intuito de conhecer quais os mais relevantes, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de importância com as afirmações apresentadas (Quadro 6.8).

Quadro 6.8 - Impeditivos à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Espanha)



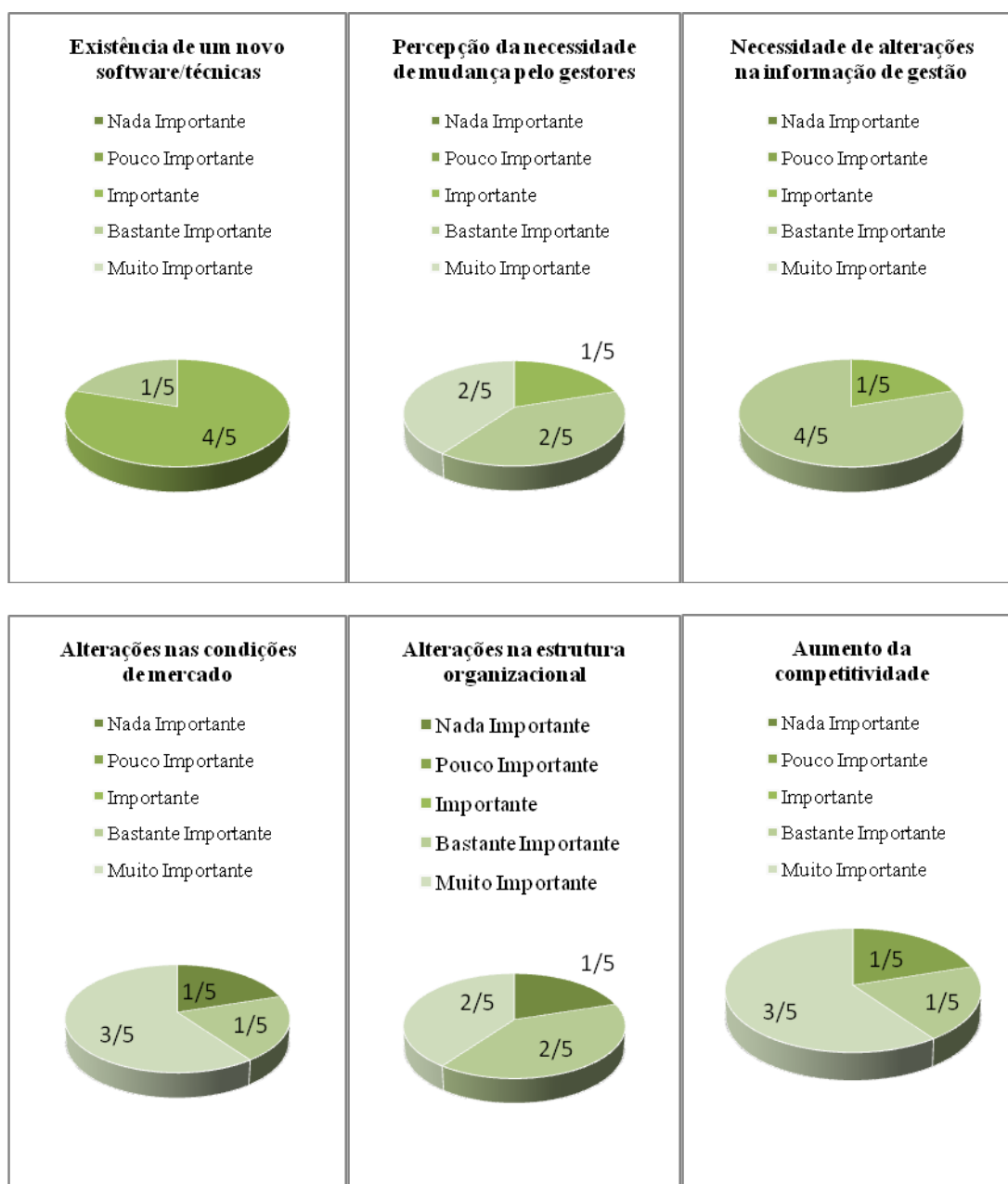


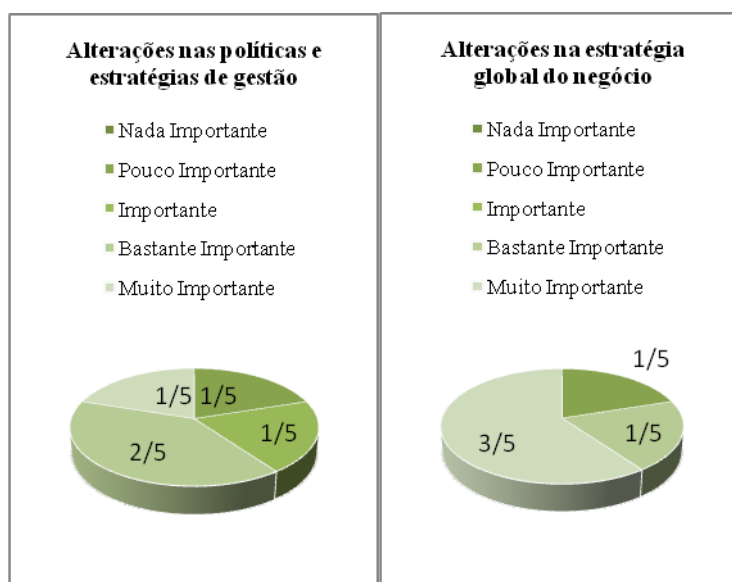
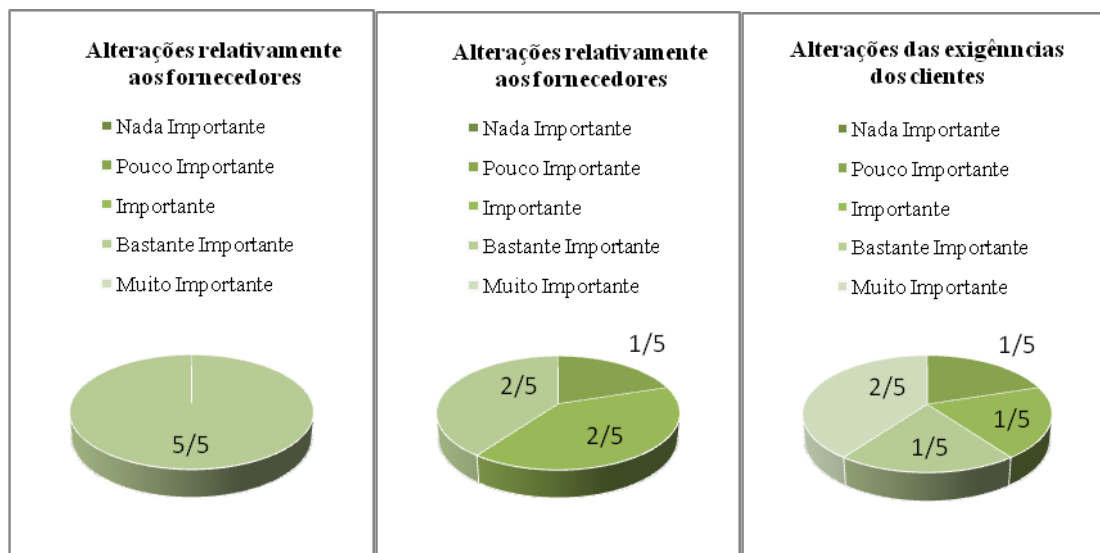
Fonte: Elaboração própria.

Tendo por base os dados apresentados no Quadro 6.8 pode constatar-se que os principais factores que impedem a mudança no controlo de gestão, na opinião dos hotéis espanhóis são os elevados custos com novos *softwares*, incompatibilidade com outros sistemas e o conservadorismo da gestão de topo.

Por sua vez, foram descritos alguns factores impulsionadores para a mudança no sistema de controlo de gestão com o propósito de verificar quais os mais relevantes, para tal solicitava-se que respondessem quanto ao grau de importância com as afirmações apresentadas (ver Quadro 6.9).

Quadro 6.9 -Impulsionadores à mudança no sistema de Controlo de Gestão (Espanha)



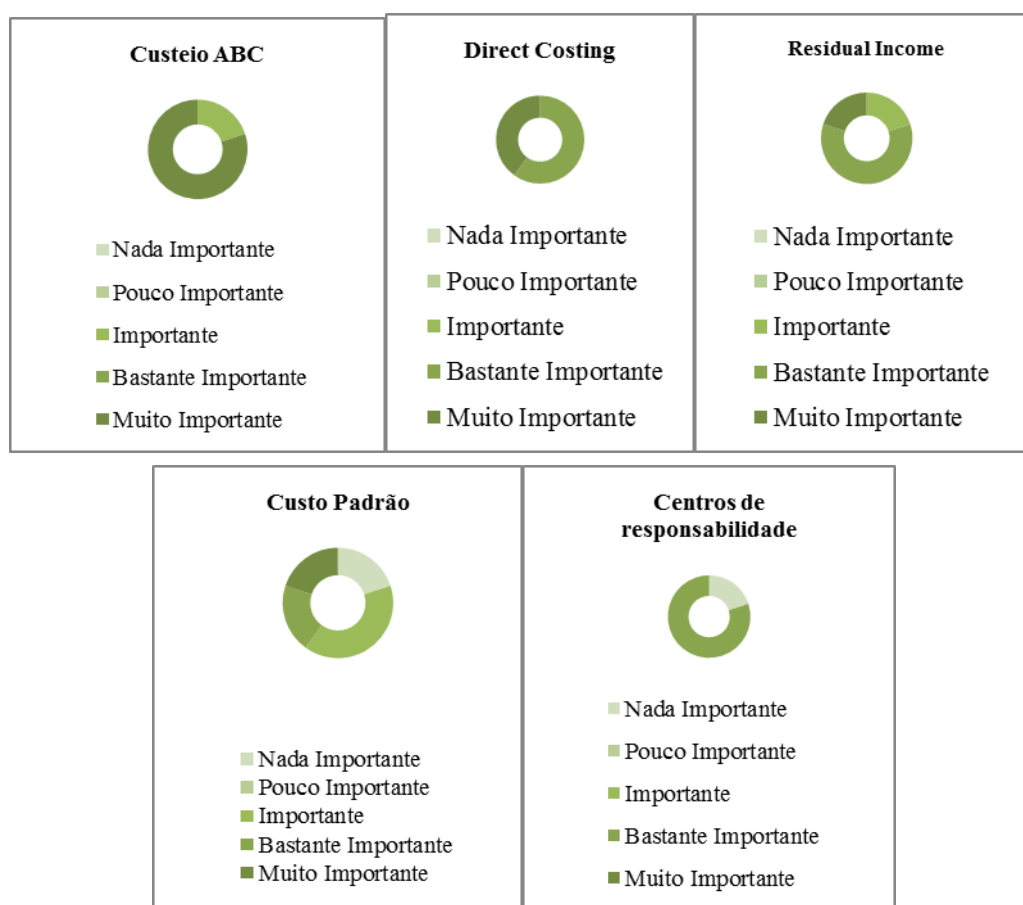


Fonte: Elaboração própria.

Pelo que podemos observar do Quadro 6.9 os principais factores impulsionadores para a mudança no controlo de gestão considerados pelos hotéis espanhóis foram a necessidade de alterações na informação de gestão, as alterações nas condições de mercado, o aumento da competitividade e as alterações na estratégia global da empresa. Sendo que a aumento da produtividade foi o factor considerado por todos.

Posteriormente, foram apresentados alguns sistemas de custeio para que tivessem em consideração o mais eficaz, para tal pedia-se que respondessem quanto ao grau de importância com as afirmações apresentadas (ver Quadro 6.10.).

Quadro 6.10 - Sistemas Custeio (Espanha)



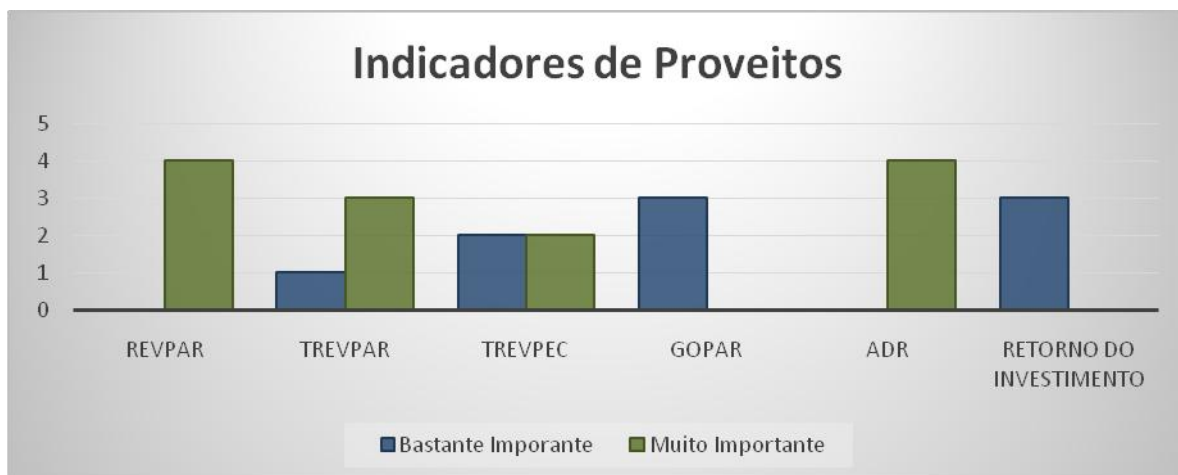
Fonte: Elaboração própria.

Através da análise ao Quadro 6.10 podemos verificar que para os hotéis espanhóis os sistemas e custeio mais relevantes é o sistema custeio *ABC*, o *Residual Income* e os centros de responsabilidade.

No que concerne aos dados obtidos que confirmam a importância do sistema de custeio *ABC* e dos centros de responsabilidade, Pavlatos e Paggios (2007) verificaram também no seu estudo que a maioria dos hotéis utilizava sistemas de custeio tradicionais, sendo que 23,5% utiliza o *ABC* e que determinavam o custo por centros de resultados e por centros de custos e alguns deles por categoria de cliente, por dormida e por quarto.

Finalmente, foram apresentados alguns indicadores de proveitos (gráfico 6.6), de competitividade (gráfico 6.7) e de custos (gráfico 6.8) com o intuito de atribuírem o grau de importância mais adequado a cada um.

Gráfico 6.6 - Indicadores de Proveitos (Espanha)



Fonte: Elaboração própria.

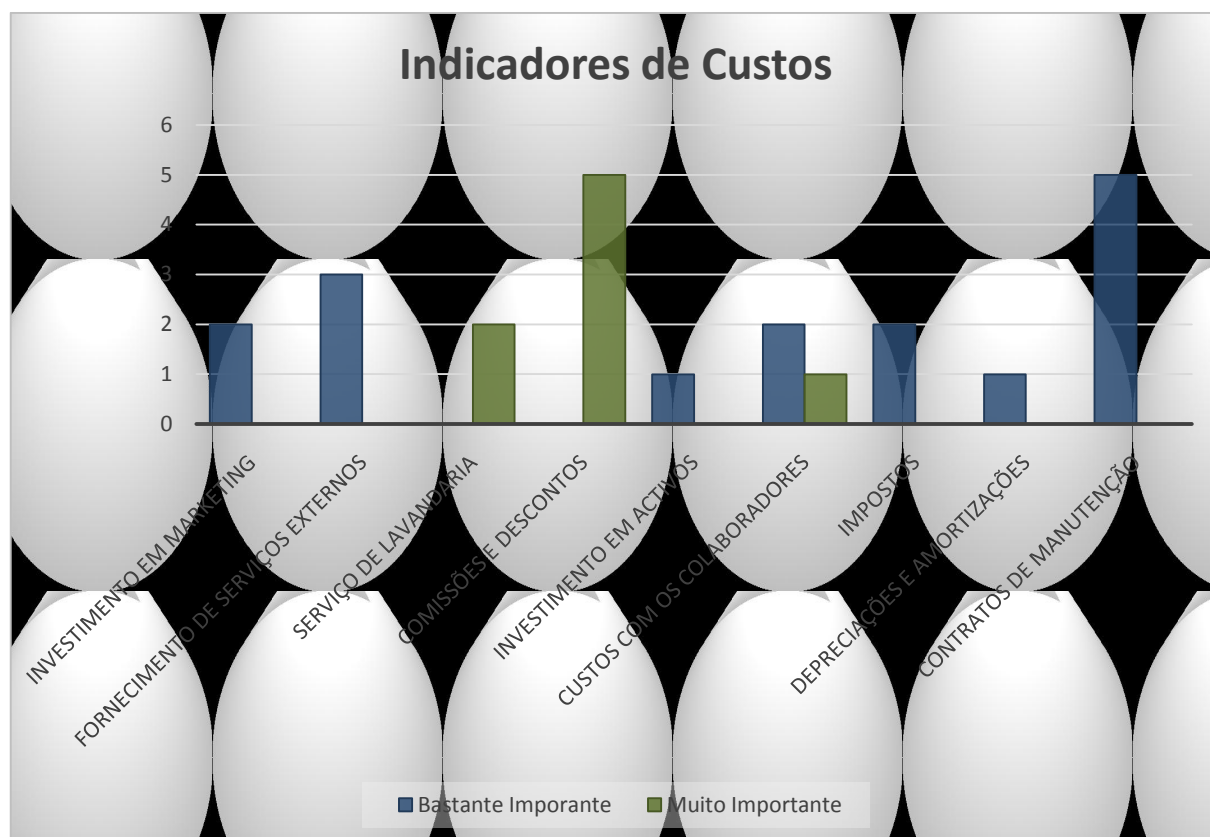
Gráfico 6.7 - Indicadores de Competitividade (Espanha)



Fonte: Elaboração própria.

No que respeita aos proveitos, os hotéis espanhóis, dão particular importância aos valores do RevPar, TrevPar e ADR. Quanto aos indicadores de competitividade a taxa média de ocupação, a quota de mercado e o preço médio assumem lugar de destaque.

Gráfico 6.8 - Indicadores de Custos (Espanha)



Fonte: Elaboração própria.

Através da análise do Gráfico 6.8 é possível concluir que os custos que têm maior peso são as comissões e os descontos, serviços de lavandaria, custos com os colaboradores e os contratos de manutenção.

De salientar que apenas foram mencionadas as categorias de bastante importante e muito importante, no apêndice 3 é possível ver detalhadamente as restantes rubricas.

6.2.3. Comparação dos resultados

Após a análise descritiva dos dados obtidos entre os dois países, Portugal e Espanha, torna-se pertinente fazer a comparação entre ambos e o paralelismo com as hipóteses inicialmente colocadas.

Hipótese 1: Os hotéis reconhecem o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta importante na gestão estratégica.

Pelos dados recolhidos dos hotéis portugueses apurou-se que concordaram que o *BSC* é:

- um instrumento de gestão estratégica;
- os dados financeiros são importantes para o controlo de gestão;
- o controlo de gestão tem de acompanhar a mudança;
- os dados financeiros não são mais importantes que os dados não-financeiros.

Os dados recolhidos dos hotéis espanhóis são coincidentes em todas as questões, contudo no que concerne ao facto dos dados financeiros não serem mais importantes que os dados não-financeiros, as respostas apresentaram-se inconclusivas (não concordo nem discordo).

No que concerne à importância do *BSC* para alinhar a estratégia com os indicadores, metas e planos de acção as respostas foram mais assertivas pelos hotéis espanhóis na medida em que quatro deles responderam que estavam totalmente de acordo. Pelos hotéis portugueses dois hotéis não concordaram nem discordaram o que demonstra algum desconhecimento sobre o assunto. Este comportamento, por parte dos hotéis portugueses, repetiu-se para a questão de que o *BSC* é um instrumento de gestão operacional, que tem em conta a criação de valor nas empresas hoteleiras e que permite o crescimento e melhoria tendo em conta o desempenho das unidades de negócio. Por parte dos hotéis espanhóis apenas dois concordaram com a questão do *BSC* permitir o crescimento e melhoria tendo em conta o desempenho das unidades de negócio

Assim, através destes dados pode concluir-se que de uma forma geral os hotéis portugueses e espanhóis têm conhecimento do conceito do *BSC* e de alguns dos seus pressupostos, contudo não o utilizam nem têm conhecimento de todas as suas potencialidades.

Hipótese 2: A informação proveniente do *Balanced Scorecard* influencia o controlo dos proveitos e custos.

No que respeita aos sistemas de custeio os hotéis ibéricos têm em comum a importância dada ao *residual income*. Para além deste sistema de custeio os hotéis portugueses consideram como o mais importante o custo padrão (orçamentação) e posteriormente o

direct costing. Por sua vez, os hotéis espanhóis dão maior relevância ao sistema de custeio *ABC* e seguidamente os centros de responsabilidade.

No que concerne à importância dos indicadores de proveitos e custos existem pontos coincidentes. Por parte dos proveitos o RevPar e dos custos os contratos de manutenção.

Todavia, para além dos indicadores supra mencionados, os hotéis portugueses têm em atenção o retorno do investimento, os fornecimentos e serviços externos e o investimento em *marketing*.

Relativamente aos hotéis espanhóis consideram também relevante o TrevPar, o ADR, as comissões e descontos, os serviços de lavanderia e os custos com os colaboradores.

Em suma, verifica-se que os hotéis portugueses utilizam a orçamentação como sistema de custeio, ou seja, são elaborados orçamentos anualmente e vão sendo analisados os desvios ao longo do período. Quanto aos hotéis espanhóis ao valorizarem o sistema de custeio *ABC* faz com que dêem importância à origem do custo facilitando a eliminação de desperdícios. Neste sentido, a informação proveniente do *BSC* assume um papel determinante na medida em que orienta e influencia a informação extraída dos sistemas de custeio.

Hipótese 3: Os hotéis têm em consideração a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão.

Tendo em conta os factores que impedem a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão os hotéis portugueses e espanhóis concordaram na relevância dos seguintes aspectos:

- incompatibilidade com sistemas já existentes;
- conservadorismo da gestão de topo.

Mais há a acrescentar que, para além dos factores supra mencionados, os hotéis portugueses consideram ainda impeditivo à mudança a satisfação com práticas já existentes e a resistência em alterá-las.

Por sua vez, os hotéis espanhóis dão destaque aos elevados custos com a aquisição de novo *software*.

Por outro lado, os factores que mais impulsionam a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão considerados pelos hotéis portugueses e espanhóis foram os seguintes:

- necessidade de alterações na informação de gestão;
- aumento da competitividade;
- necessidade de melhorar a produtividade.

Para além dos aspectos mencionados, no caso dos hotéis portugueses são ainda tidas em conta as alterações nas políticas e estratégias de gestão e a necessidade de satisfazer as exigências dos clientes. Por seu turno, os hotéis espanhóis têm em conta as alterações das condições de mercado e da estratégia global da empresa.

Em suma, através da análise dos dados podemos observar uma consciencialização dos elementos que impedem e que impulsionam a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão nos hotéis portugueses e espanhóis. Por parte dos hotéis espanhóis tanto os factores impeditivos como os impulsionadores estão mais relacionados com os custos e a forma como podem obter uma vantagem competitiva no mercado. Relativamente aos hotéis portugueses a questão prende-se mais com a cultura e organização da empresa.

Na minha opinião se os hotéis utilizassem o *Balanced Scorecard*, como qualquer outra organização, teriam de passar por algumas fases de implementação desta ferramenta tendo em conta as especificidades do sector.

Primeiramente, seria necessário sensibilizar toda a organização para a importância desta ferramenta de gestão estratégica. Para tal, é relevante efectuar um plano de comunicação para que a envolvência seja com todos os colaboradores independentemente do nível de hierarquia. Este plano torna-se especialmente relevante para as cadeias de hotéis espalhadas por diversas zonas geográficas.

A fase seguinte da implementação prende-se com a análise e avaliação da visão. É necessário identificar os pontos fortes e as oportunidades características de cada hotel e de cada segmento de mercado para que aliados aos factores críticos de sucesso (custo operacional, taxa de ocupação, qualidade das instalações e serviços) colmatem os pontos fracos e as ameaças existentes (situação financeira, concorrentes, parceiros, entre

outros). Com este balanço é possível ajustar a capacidade de mudança e a sustentabilidade dos mesmos.

Numa terceira fase devem definir claramente as directrizes estratégicas tendo em conta que, no caso das cadeias de hotéis com dispersão geográfica, terão de ser adaptadas à cultura existente em cada um dos locais. A estratégia aliada à análise efectuada na fase anterior permite antecipar cenários futuros.

A quarta etapa passa pela definição dos objectivos estratégicos para cada uma das perspectivas. Quanto à perspectiva dos clientes é importante salientar a segmentação (neste caso pelo custo e pelo tipo de serviço prestado – 5 estrelas); Financeira: garantir o equilíbrio económico-financeiro através da correcta alocação dos recursos promovendo também propostas que possam trazer valor acrescentado; Processos Internos: controlar operacionalmente todos os processos (recepção, lavandaria, *room service*, entre outros) e; Aprendizagem e Crescimento: disponibilizar informação para toda a organização e reter colaboradores qualificados.

A seguinte fase passa por definir metas para o exposto anteriormente e quantificá-las através de alguns indicadores já apresentados:

- **Clientes:** taxa de ocupação e quota de mercado;
- **Financeira:** RevPar, TrevPar, retorno do investimento e solvabilidade;
- **Processos internos:** número de reclamações e não-conformidades, taxa de utilização dos serviços e tempo de atendimento;
- **Aprendizagem e Crescimento:** motivação e capacidade dos colaboradores, nível de qualificação e capacidade dos sistemas de informação.

Na sexta fase teria de se delinear um mapa estratégico onde fosse possível descortinar a relação causa-efeito entre os objectivos estratégicos definidos e os indicadores e metas pertencentes a cada uma das quatro perspectivas indo assim ao encontro da estratégia estabelecida.

Na penúltima fase a informação proveniente das etapas anteriores é carregada numa estrutura que permita o processamento de todos os seus componentes. Sendo que a comunicação deve ser feita em tempo útil através de uma *intranet* para todos os níveis da hierarquia permitindo que a tomada de decisão assente nesses pressupostos.

Por fim, através da implementação desta ferramenta é possível avaliar o desempenho da estratégia e dos seus recursos, a eficácia dos seus processos e um *feedback* da aprendizagem promovendo assim a sustentabilidade e a melhoria contínua.

A implementação do *Balanced Scorecard* nos hotéis traria algumas vantagens.

Facultaria aos gestores de cada hotel informação mais ampla, ou seja, traduziria os objectivos estratégicos em metas quantificáveis com indicadores característicos do sector permitindo até a comparação entre hotéis diferentes mas da mesma cadeia. Podendo esta diversidade trazer sugestões de melhorias de uns para os outros.

A definição das quatro perspectivas permitiria o enfoco sobre os principais pontos a melhorar, alocando assim rapidamente os recursos às áreas com pior desempenho. Para tal a relação causa-efeito permitiria a agilização facilmente deste processo.

O alinhamento dos colaboradores da organização com a estratégia possibilitaria que se esforcem na mesma direcção contribuindo no fundo para a satisfação pessoal e dos clientes.

Apesar das vantagens apresentadas os hotéis também teriam de enfrentar algumas limitações inerentes ao *Balanced Scorecard*.

Existe dificuldade na definição de objectivos e indicadores não financeiros, podendo existir uma definição de indicadores que induzam a um comportamento desajustado aos reais problemas.

Outro dos aspectos é o facto do *BSC* não considerar as interferências de outros factores, principalmente os externos, o que para as multinacionais poderia ter um grande impacto.

Por fim, considero viável a implementação do *BSC* nos hotéis de 5 estrelas ibéricos porque existe ainda um grande desconhecimento das potencialidades desta ferramenta. Pelo que pude observar este desconhecimento está também associado à faixa etária dos gestores dos hotéis (em geral mais de 45 anos) que não se vão actualizando, ou, no caso de terem conhecimento imprimem alguma resistência à mudança. Outro aspecto a referir é o de que, em muitas situações, o departamento financeiro está centralizado em determinado local (no caso das cadeias de hotéis) e o gestor do hotel não tem poder decisivo sobre este tipo de assunto. Foi possível verificar que a questão da orçamentação e análise de desvios é ainda uma ferramenta muito enraizada.

7. Conclusões

Através da elaboração deste trabalho foi possível aferir que o sector do turismo tem assumido um papel importante para a economia portuguesa, tornando-se mais competitivo e inovador. Os hotéis de 5 estrelas têm contribuído através de um aumento do rendimento médio por quarto disponível. Contudo, para que o país se torne ainda mais competitivo necessita melhorar factores ao nível da transparência das políticas governamentais, prevalência de propriedade estrangeira, efeito de tributação e a eficácia do *marketing* na atracção de turistas.

No enquadramento teórico foi possível reflectir sobre a importância e evolução que a contabilidade de gestão foi tendo nas organizações e o modo como contribuiu para os objectivos e para a estratégia. Foram abordados os sistemas de custeio mais tradicionais (absorção, directo e padrão), bem como, os mais recentes (sistema de custeio *ABC*). Em todos eles se apuraram vantagens e desvantagens sendo necessário complementar com os instrumentos de controlo de gestão que no caso foram apresentados apenas os de pilotagem e comportamento pela sua pertinência.

Por conseguinte, a informação que vai para além da financeira foi assumindo importância nas organizações o que fez com se tornasse basilar abordar o *Balanced Scorecard*. No estudo desta ferramenta de gestão estratégica abordaram-se os objectivos, as metas e os indicadores de quatro grandes perspectivas (clientes, financeira, processos internos e crescimento e aprendizagem).

No que respeita ao estudo empírico pretendia-se averiguar se os hotéis reconheciam o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta importante na gestão estratégica; se a informação proveniente do *Balanced Scorecard* influenciava o controlo dos proveitos e custos e se os hotéis tinham em consideração a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão.

Assim, através dos dados obtidos pôde concluir-se que:

- de uma forma geral os hotéis ibéricos têm conhecimento do conceito do *BSC* e de alguns dos seus pressupostos, contudo não o utilizam nem têm conhecimento de todas as suas potencialidades;
- os hotéis portugueses utilizam o custo padrão como sistema de custeio e os hotéis espanhóis valorizam o sistema de custeio *ABC*. Neste sentido, a

informação proveniente do *BSC* assume um papel determinante na medida em que orienta e influencia a informação extraída dos sistemas de custeio;

- existe uma consciencialização dos elementos que impedem ou impulsionam a mudança nas ferramentas de suporte ao controlo de gestão nos hotéis ibéricos. Por parte dos hotéis espanhóis tanto os factores impeditivos como os impulsionadores estão mais relacionados com os custos e a forma como podem obter uma vantagem competitiva no mercado. Relativamente aos hotéis portugueses a questão prende-se mais com a cultura e organização da empresa.

Limitações e sugestões para investigações futuras

Na realização deste estudo de caso, colocaram-se algumas limitações que importa salientar. Primeiramente, a utilização ao método do inquérito por questionário não permite descortinar situações em que o inquirido responde ao acaso ou situações de má interpretação da pergunta, podendo fazer com que se reproduzam resultados desajustados. Por outro lado, a falta de conhecimento de alguns inquiridos sobre o conteúdo do questionário pode levar ao enviesamento dos resultados merecendo uma atenção especial na sua interpretação. Há ainda a acrescer a limitação da tendência central que pode levar também ao enviesamento dos resultados.

Seguidamente, o facto de existir uma lacuna na literatura sobre a adopção do *BSC* no sector hoteleiro, bem como sobre o impacto deste no desempenho organizacional.

Apesar de tudo, espera-se ter contribuído para alargar a literatura nesta área e para incentivar a investigação do sector hoteleiro.

Este estudo não dá por acabada a investigação sobre o tema do Controlo de Gestão e do *Balanced Scorecard* no sector hoteleiro. Neste sentido, com os resultados obtidos no presente estudo, pretende-se num trabalho futuro, não só aumentar a amostra como aprofundar as informações através de um questionário de resposta aberta. Assim, para que seja possível extrair mais informação e perspectivar a gestão dos hotéis de um outro prisma seria importante dar relevância a indicadores de rentabilidade.

Referências Bibliográficas

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit; LEONCINE – **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e a sua aplicabilidade nos diversos tipos de organização.** ConTexto. ISSN 2175-8751. 12:22 (2012) 145-159.

ANDERSON, Gary – **Fundamentals of Educational Research.** 2nd Edition. Hong Kong: Graphicraft Typesetters, Ltd, 1998. ISBN 0-7507-0858-1.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay - **Management Control Systems.** 12th Edition. Nova York: McGraw – Hill Internacional Edition, 2007. ISBN 9780073100890.

BARFIELD, Jesse T.; RAIBORN, Cecily A.; DALTON, Michael R. – **Cost Accounting: traditions and innovations.** 5th Edition. Mason Ohio: Thomson South-Western, 2003. ISBN 0-324-18090-X.

BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo; MORGADO, José - **Contabilidade e Finanças para a Gestão.** Lisboa: Áreas Editora, 2002. ISBN 9728472366.

BRAVO, Maria Pilar; EISMAN, Leonor - **Investigación Educativa.** 3^a Edição. Sevilha: Ediciones Alfar, 1998. ISBN 9788478981427.

CARVALHO, José - **Sistemas de Custeio: Tradicionais versus Contemporâneos.** Jornal de Contabilidade (APOTEC). ISSN 0870-8789. 265: Dezembro (1999).

CARVALHO, Carla; AZEVEDO, Graça - **Balanced Scorecard - Sistema de Informação vs. Sistema de Gestão.** Revista Estudos do I.S.C.A.A. ISSN 1646-4850. 2:6-7 (2001) 56-78.

CARVALHO DAS NEVES, João – **Análise Financeira: Vol. II Avaliação do Desempenho baseada no valor**. Lisboa: Texto Editora. 2001. ISBN 972-47-1703-8.

COBB, Ian; INNES, John; MITCHELL, Falconer - **Activity Based Costing: Problems in Practice**. London: Chartered Institute of Management Accountants, 1992. ISBN 0948036893.

COLLIER, Paul; GREGORY, Alan - **The Practice of Management Accounting in Hotel Groups**. London: Chartered Institute of Management Accountants, 1995. ISBN 1874784329.

COOPER, Robin – **The Rise of Activity – Based Costing - Part Two: When do I need an Activity – Based Costing System?**. Journal of Cost Management. ISSN 1092-8057. 2:4 (1988) 41-48.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. – **The design of cost management system**. London: Prentice-Hall, 1991. ISBN 0132041243.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. – **Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage**. Accounting Horizons. ISSN 0888-7993. 6:3 (1992) 1-13.

CREPALDI, Sílvio - **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 978-85-224-6033-5.

CRESWELL, John - **Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches**. 2nd Edition. Thousand Oaks: Sage Publications Inc., 2003. ISBN 0-7619-2442-6.

CRUZ, Inês - **How Might Hospitality Organisations Optimise their Performance Measures?**, International Journal of Contemporary Hospitality Management. ISSN 0278-4319 19:7 (2007) 574-588.

DAVILA, Tony - **An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development.** Accounting, Organizations and Society. ISSN 0361-3682-00. 25:4-5 (2000) 383-409.

DENTON, Gregory; WHITE, Bruce - **Implementing a Balanced Scorecard Approach to Managing Hotel Operations.** Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly. ISSN 1938-9655. 41:1 (2000) 94-107.

DRUCKER, Peter F. – **The Practice of Management.** New York: Harper & Brothers, 1954. ISBN 0-06-087897-5.

DRURY, Colin - **Management and cost accounting.** 7th Edition. London: Gengage Learning, 2008. ISBN 1844805662.

EPSTEIN, Marc J.; MANZONI, Jean-François – **The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action.** Journal of Management Accounting Research. ISSN 1044-5005. 79:2 (1997) 28-36.

HEITGER, Les; OGAN, Pekin; MATULICH, Serge – **Cost Accounting.** 2th Edition. Ohio: South-Western Pub, 1992. ISBN 053881764X.

HORNGREN, Charles; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George - **Cost Accounting: A Managerial Emphasis.** 11th edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2009. ISBN 9780136126638.

HUCKESTEIN, Dieter; DUBOFF Robert - **A Comprehensive Approach to Delivering Value for all Stakeholders.** Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly. ISSN 1938-9655 40:4 (1999) 28 –38.

INNES, John; MITCHELL, Falconer - **A Practical Guide to Activity-Based Costing.** London: Kogan Page, 1998. ISBN 0749426209.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – **Estatísticas do Turismo 2012**. Turismo de Portugal. ISSN 0377-2306. (2012). [Consult. 17 Set.2013]. Disponível na Internet:

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=162531606&PUBLICACOESmodo=2&xlang=pt

JOHNSON, Thomas.; KAPLAN, Robert - **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987. ISBN 9780875841380.

JOHNSON, Gerry; SCHOLLES, Kevan; WHITTINGON, Richard – **Exploring Corporate Strategy**. 8th Edition. England: Pearson Education Limited, 2008. ISBN 978-0-273-71191-9.

JOYCE, Paul - **Strategy in the Public Sector: A Guide to Effective Change Management**. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2000. ISBN 0335200478.

JORDAN, Hugues; NEVES, João Carvalho das; RODRIGUES, José Azevedo - **O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores**. 8^a Edição. Lisboa: Àreas Editora, 2008. ISBN 9789898058379.

JUHMANI, Omar. I. H. - **Usage, motives and usefulness of the Balanced Scorecard: evidence from Bahrain**. International Journal of Business Research. ISSN 1555-1296. 7:5 (2007) 106-117.

KAPLAN, Robert S. - **The Four Stage Model of Cost Systems Design**. Management Accounting. ISSN 0025-1690. 71:8 (1990) 22-26.

KAPLAN, Rorbert S. - **Management Accounting (1984–1994): Development of new practice and theory.** Management Accounting Research. ISSN 1044-5005. 5:3-4, (1994) 247–260.

KAPLAN, Rorbert S.; ANDERSON, Steven R. - **Time-Driven Activity-Based Costing.** EUA: Harvard Business Review Press, 2007. ISBN 1422101711.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin - **Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance.** Boston: Harvard Business School Press, 1998. ISBN9780875847887.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David - **The Balanced Scorecard measures that drive performance.** Harvard Business Review. ISSN 0017-8012.70:1 (1992) 71-79.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David - **The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action.** Boston: Harvard Business School Press, (1996a). ISBN 0-87584-651-3.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David - **Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System.** Harvard Business Review. Janeiro-Feveireiro (1996b) 75-85.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David - **The strategy focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment.** Massachusetts: Harvard Business School Press, 2001. ISBN 1578512506.

KENNEDY, Tom; AFFLECK GRAVES, John– **The Impact of Activity Based Costing Techniques on firm performance.** Journal of Management Accounting Research. ISSN 1049-2127. 13:1 (2001) 19-45.

KHAN, MY; JAIN, PK - **Cost Accounting**. New Delhi: Tata McGraw-Hill, 2000. ISBN 0070402249.

LATSHAW, Craig. A.; CORTESE-DANILE, Teresa M. – **Activity-Based Costing: Usage and Pitfalls**. Review of Business. ISSN 0034-6454. 23:1 (2002) 30-32.

LEONE, George - **Curso de contabilidade de custos: livro de exercícios**. São Paulo: Atlas, 2000. ISBN 8522426538.

LOPES, Ilídio Tomás - **The Boundaries of Intellectual Property Valuation: Cost, Market, Income Based Approaches and innovation Turnover**. Intellectual Economics. ISSN 1822-8038. 1:9 (2011) 99–116.

LYNE, Steven ; FRIEDMAN, Andrew - **Activity-based techniques and the new management accountant**. Management Accounting. ISSN 0025-1682. 74:7 (1996) 7-74.

MATTAR, Fauze - **Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento, execução e análise**. São Paulo: Atlas, 1993. ISBN 85-224-0881-5.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRANK, George – **Contabilidade de Custos**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 1978.

MCPHAIL, Ruth; HERINGTON, Carmel; GUILDING, Christopher- **Human resource managers' perceptions of the applications and merit of the balanced scorecard in hotels**. International Journal of Hospitality Management. ISSN 0278-4319. 27:4 (2008) 623-631.

MIA, Lokman; PATIAR, Anoop -**The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study**. International Journal of Hospitality Management. ISSN 0278-4319. 20:2 (2001) 111-128.

MILLER, John A. – **Activity Based Management in Daily Operation**. New York: John Wiley & Sons Ltd, 1996. ISBN 0471040037.

MOTA, António Gomes; NUNES, João Pedro; FERREIRA, Miguel Almeida – **Finanças Empresariais: Teoria e Prática**. Lisboa: Publisher Team, 2004. ISBN 9896010021.

NIVEN, Paul - **Balanced Scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2003. ISBN 978-0-471-47544-6.

NORREKLIT, Hanne - **The balance on de Balanced Scorecard** - a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. 11 (2000) 65-88.

NUNES, Adolfo – **O Turismo como sector estratégico** [Em linha]. Portugal: Cision, 2013. [Cosult. 14 Nov. 2013]. Disponível na Internet: http://www.turismodeportugal.pt/Portugu%C3%AAs/Clipping/Documents/4Trim2013/01102013%20Entrevista%20ao%20Secret%C3%A1rio%20de%20Estado%20do%20Turismo_Human.pdf

OCDE – **Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades**. [Em linha]. 2004. [Cosult. 01 Nov. 2013]. Disponível na Internet: <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>

OLIVEIRA, João - **Engenharia de custos**. Guimarães: Universidade do Minho, 1998. Curso de Mestrado de Polímeros.

PARSLOE, Eric; WRIGHT, Raymond – **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2011. ISBN 8521309775.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis - **A Survey of Factors Influencing Cost System Design in Hotels**. International Journal of Hospitality Management. ISSN 0278-4319. 28 (2009) 263-271.

PINTO, Francisco - **Balanced Scorecard – Alinhar mudança, estratégia e performance nos serviços públicos**. Lisboa: Edições Sílabo, 2009. ISBN 978-972-618-459-1.

PIRES, Joaquim António R. -**Os Preços de Transferência**. Lisboa: Vida Económica, 2006. ISBN: 972-788-171-8.

PIRES CAIADO, António Campos – **Contabilidade Analítica e de Gestão**. 4ª Edição. Lisboa: Áreas Editora, 2008. ISBN 978-989-8058-18-8.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van - **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva. 1998. ISBN 972-662-275-1.

RAMOS, Carla; GONÇALVES, Dilene - **Balanced Scorecard: Uma ferramenta de gestão estratégica**. Jornal de Contabilidade. Jornal de Contabilidade (APOTEC). ISSN 0870-8789. 301: Janeiro (2002) 4-8.

RAPPAPORT, Alfred – **Creating Shareholder Value**. New York: The free press, 1998. ISBN 978-0-684-84410-7.

REIS, Elizabeth – **Estatística Descritiva**. Lisboa: Edições Sílabo, 1996. ISBN 972-618-142-9.

SCAPENS, Robert; EZZAMEL, Mahmoud; BRUNS, John; BALDVINSDOTTIR, Gudrun - **The Future Direction of UK Management Accounting Practices**. London Chartered Institute of Management Accountants, 2002. ISBN 0-7506-6003-1.

SCHNEIDERMAN, Arthur M. -**Why Balanced Scorecards fail**. Journal of Strategic Performance Measurement. January Special Edition: 6 (1999).

SILVA, Carlos - **Balanced Scorecard: Planejamento estratégico no contexto das organizações do terceiro sector**. Revista Brasileira de Administração Científica. ISSN 2179-684X. 1: 1 (2010).

SIMÕES, Ana - **Um sistema Integrado de Avaliação de Performance por Segmentos: Aplicação a uma Empresa do Sector de Construção e Obras Públicas**. Lisboa: ISCTE, 2001. Tese de Mestrado em Ciências de Gestão.

SIMONS, Robert - **Performance measurement & control systems for implementing strategy**. New Jersey: Prentice Hall, 2000. ISBN 0132340062.

SOUSA, Maria Gabriela; RODRIGUES, Lúcia - **O Balanced Scorecard – Um instrumento de Gestão Estratégica para o século XXI**. Lisboa: Rei dos Livros, 2002. ISBN 9789725110140.

STAKE, Robert E. - **The Art of Case Study Research**. Thousand Oaks: Sage Publications Inc., 1995. ISBN 080395767X.

SYKES, Wanda - **Validity and Reliability in Qualitative Marketing Research: a Review of Literature**. Journal of the Market Research Society. ISSN 0025-3618. 32:3 (1990) 289-328.

TANG, Roger – **Intra firm Trade and Global Transfer Pricing Regulations**. Westport: Quorum Books, 1997. ISBN 1567200397.

TURISMO DE PORTUGAL, I.P. - **Plano Estratégico Nacional do Turismo: propostas para revisão do horizonte 2015**. [Em linha]. Ministério da Economia e da Inovação, 2011. [Consult. 15 Set. 2013]. Disponível na Internet: http://www.turismodeportugal.pt/Portugu%C3%AAs/turismodeportugal/Documents/PE NT_Revis%C3%A3o.pdf.

VANCIL, Richard F. - **What Kind of Management Control do You Need**. Harvard Business Review. ISSN 0017-8012. 51:2 (1973) 75-86.

WORLD TOURISM BAROMETER– **2012 International Tourism Results and Prospects for 2013**. [Em linha]. ISSN 1728-9246. 11: January (2013). [Consult. 28 Ago.2013]. Disponível na Internet: <https://unwto.metapress.com/content/k5512g0k76280m47/resourcesecured/?target=fulltext.pdf&sid=pndk1141djqeeiaspvfshy5i&sh=www.e-unwto.org>.

WORLD TOURISM ORGANIZATION – **The Travel & Tourism Competitiveness Report 2013: Reducing Barriers to Economic Growth and Job Creation**. [Em linha] World Economic Forum, 2013. ISBN 978-92-95044-40-1. [Consult.24 Set. 2013]. Disponível na Internet:http://www3.weforum.org/docs/WEF_TT_Competitiveness_Report_2013.pdf.

WEYGANDT, Jerry J.; KIESO, Donald E.; KIMMEL, Paul D. - **Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making**. 6TH edition Hoboken: Jonh Wiley & Sons, Inc., 2011. ISBN 1118096894.

YIN, Robert K. – **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2ª Edição. Portalegre: Bookman, 1994. ISBN: 85-7307-852-9.

YIN, Robert K. - **Case Study Research: Design and methods**. 3ª Edição. Thousand Oaks: Sage Publications, 2003. ISBN: 978-0-7619-2552-8.

Apêndice 1 – Inquérito dirigido aos hotéis portugueses

INFORMAÇÃO GERAL

Nome do Hotel: _____

Localização do Hotel: _____

Nº Quartos: _____

➤ Enquadramento do *Balanced Scorecard* (BSC)

O *Balanced Scorecard*, criado por Kaplan e Norton em 1992, consiste numa ferramenta de gestão estratégica na medida em que tem em conta informação proveniente de quatro grandes prismas, a saber: clientes, financeira, processos internos e aprendizagem e desenvolvimento. Por conseguinte, é verificável que considera tanto indicadores financeiros como não financeiros e aplica-se a todas as empresas independentemente da sua dimensão.

1. Dos seguintes elementos, por favor indique, numa escala de 1 a 5, o grau de concordância com as seguintes afirmações. (1 – Discordo Totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Totalmente de acordo).

	1	2	3	4	5
A) O <i>Balanced Scorecard</i> é um instrumento de gestão estratégica.					
B) Os dados não financeiros são importantes para o controlo de custos.					
C) O controlo de gestão deverá acompanhar a mudança.					
D) Os dados financeiros são mais relevantes que os dados não financeiros.					

2. Dos seguintes elementos, por favor indique, numa escala de 1 a 5, o grau de concordância com as seguintes afirmações. (1 – Discordo Totalmente; 2 – Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Totalmente de acordo).

	1	2	3	4	5
A) O Balanced Scorecard permite alinhar a estratégia com indicadores, metas e planos de acção					
B) O Balanced Scorecard é um instrumento de gestão operacional					
C) O Balanced Scorecard tem em conta a criação de valor nas empresas hoteleiras					
D) O Balanced Scorecard é uma metodologia que proporciona às organizações um status de crescimento e melhoria, levando sempre em consideração o desempenho das unidades de negócios					

3. Utiliza informação proveniente dos indicadores do Balanced Scorecard?

Sim. Como? _____

Não. Porquê? _____

➤ **Controlo de Gestão**

O controlo de gestão assume-se como basilar nas organizações na medida em que é através dele que os gestores asseguram o cumprimento das estratégias definidas. Por via do planeamento estratégico, de forma eficiente e eficaz. Tem uma função vital no controlo, sobrevivência, desenvolvimento e crescimento de uma empresa, pois afecta o comportamento dos gestores e orienta no sentido da implementação da estratégia da empresa. Neves (2011)

4. Dos seguintes elementos, por favor indique, numa escala de 1 a 5, até que ponto são considerados impeditivos para a mudança no sistema de controlo de gestão (1- Nada Importante; 2- Pouco Importante; 3- Importante; 4- Bastante Importante; 5- Muito Importante):

	1	2	3	4	5
A) Custos elevados dos novos softwares de contabilidade					
B) Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão					
C) Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão utilizadas					
D) Conservadorismo da gestão de topo					
E) Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes					
F) Falta de formação dos colaboradores					
G) Preocupação com as novas tecnologias					

4. Dos seguintes elementos, por favor indique, numa escala de 1 a 5, até que ponto são considerados impulsionadores de uma mudança no sistema de controlo de gestão (1- Nada Importante; 2- Pouco Importante; 3- Importante; 4- Bastante Importante; 5- Muito Importante):

	1	2	3	4	5
A) Existência de um novo software/técnicas					
B) Percepção da necessidade de mudança pelos gestores					
C) Necessidade de alterações na informação de gestão					
D) Alterações nas condições de mercado					
E) Alterações na estrutura organizacional					
F) Alterações nas políticas e estratégias de gestão					
G) Aumento da competitividade					
H) Alterações na estratégia global do negócio					
I) Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade					
J) Alterações relativamente aos fornecedores					
K) Alterações das exigências por parte dos clientes					

5. Dos seguintes métodos de custeio, por favor indique, numa escala de 1 a 5, quais são o que considera mais eficaz. (1- Nada Importante; 2- Pouco Importante; 3- Importante; 4- Bastante Importante; 5- Muito Importante):

	1	2	3	4	5
A) Custeio baseado nas actividades (CBA ou ABC)					
B) Custeio Variável (<i>Direct Costing</i>)					
C) Margem de contribuição residual (<i>Residual income</i>)					
D) Custo Padrão (Orçamentação)					
E) Centros de responsabilidade					

6. Dos seguintes indicadores, por favor indique, numa escala de 1 a 5, quais são o que considera representativos para o estudo dos ganhos, da competitividade e dos custos. (1- Nada Importante; 2- Pouco Importante; 3- Importante; 4- Bastante Importante; 5- Muito Importante):

		1	2	3	4	5
Proveitos	RevPar (Receita por quarto disponível)					
	TrevPar (Receita total por quarto disponível)					
	TrevPec (Volume de negócios por cliente)					
	GopPar (Resultado operacional por quarto)					
	ADR (Preço médio por quarto ocupado)					
	Retorno sobre o investimento					
	Fluxo de caixa					
Competitividade	Taxa de média de ocupação					
	Quota no mercado					
	Tempo de permanência no hotel					
	Preço médio					
	Qualidade do serviço prestado					
Custos	Investimento em marketing					
	Electricidade, água, gás					
	Lavandaria					
	Comissões e descontos					
	Investimentos em activos					
	Custos com colaboradores					
	Transfers					
	Impostos					
	Amortizações					

	Contratos de manutenção					
--	-------------------------	--	--	--	--	--

7. Dos seguintes indicadores, por favor indique, numa escala de 1 a 5, quais são o que considera determinantes para angariação de clientes. (1- Nada Importante; 2- Pouco Importante; 3- Importante; 4- Bastante Importante; 5- Muito Importante):

	1	2	3	4	5
A) Vantagens do Hotel					
Restaurante/ Bar					
Piscina interior					
Piscina exterior					
Jardim					
Lojas					
Sala de Reuniões / <i>Business center</i>					
Internet e <i>Wifi</i>					
Estacionamento					
Serviço de <i>transfers</i>					
Centro de SPA					
Centro de <i>fitness</i>					
<i>Babysitting</i>					
Lavandaria/Rouparia					
Nº de quartos					
B) Vantagens dos Quartos					
Room service					
Mini Bar					
Amenities					
Telefone					
Internet e WiFi					
LCD					
Pay TV					

Ar-condicionado					
Cofre digital					
Banheira de Hidromassagem					
Camas <i>King size</i>					
Mesa de Trabalho					
Varanda					

Grata pela vossa colaboração!

Apêndice 2 – Inquérito dirigido aos hotéis espanhóis

INFORMACIÓN GENERAL

Nombre del Hotel: _____

Localización del Hotel: _____

Nº Habitaciones: _____

➤ Marco del *Balanced Scorecard* (BSC)

El *Balanced Scorecard*, fue creado por Kaplan y Norton en 1992, es una herramienta de gestión estratégica pues tiene informaciones de cuatro grandes prismas, que son: clientes, financiero, procesos internos y aprendizaje y desarrollo.

Así, es perceptible que se tenga en cuenta los indicadores financieros pero también los que no son financieros, puede ser aplicable a todas las empresas independientemente de su dimensión.

1. De los siguientes elementos, por favor indique, de 1 a 5, el grado de acuerdo con las siguientes afirmaciones. (1 – Desacuerdo Totalmente; 2 – Desacuerdo; 3 –No acuerdo y no desacuerdo; 4 – Acuerdo; 5 – Totalmente de acuerdo).

	1	2	3	4	5
A) El <i>Balanced Scorecard</i> es una herramienta de gestión estratégica.					
B) Los datos no financieros son importantes para el control de costes.					
C) El control de gestión debe acompañar el cambio.					
D) Los datos financieros son más importantes que los datos no financieros.					

2. De los siguientes elementos, por favor indique, de 1 a 5, el grado de acuerdo con las siguientes afirmaciones. (1 – Desacuerdo Totalmente; 2 – Desacuerdo; 3 –No acuerdo y no desacuerdo; 4 – Acuerdo; 5 – Totalmente de acuerdo).

	1	2	3	4	5
A) El Balanced Scorecard permite alienar la estrategia con indicadores, objetivos y planos de acción					
B) El Balanced Scorecard es una herramienta de gestión operacional.					
C) El Balanced Scorecard tiene en cuenta la creación de valor en las empresas de hostelería.					
D) El Balanced Scorecard es una metodología que proporciona a las organizaciones una previsión de crecimiento y mejoría, levando siempre en consideración el desempeño de las unidades de negocios.					

3. Vosotros utilizas información que proviene de los puntos del Balanced Scorecard?

Sí?. Como? _____

No?.Porqué? _____

Controlo de Gestión

El control de gestión se considera un elemento vital en las organizaciones pues es a través de ello que los gestores aseguran el cumplimiento de las estrategias definidas. Por vía del planeamiento estratégico, de manera eficiente y eficaz. Tiene una función vital en el control, supervivencia, desarrollo y crecimiento de una empresa, pues afecta el comportamiento de los gestores y orienta en el sentido de implementación de la estrategia de la empresa. Neves (2011)

4. De los siguientes elementos, por favor indique, de 1 a 5, hasta qué punto son considerados impeditivos para el cambio del sistema de control de gestión(1- No es Importante; 2- Poco Importante; 3- Importante; 4- Mucho Importante; 5- Muchísimo Importante):

	1	2	3	4	5
A) Costes elevados de los nuevos programas de contabilidad para el ordenador (Softwares).					
B) Incompatibilidad con otros sistemas e practicas de información de gestión.					
C) Satisfacción general con las prácticas y/o sistemas de contabilidad de gestión utilizadas.					
D) Conservatismo de la gestión de topo.					
E) Resistencia en cambiarlas prácticas y sistemas de Control de Gestión existentes.					
F) Falta de formación de los colaboradores.					
G) Preocupación con las nuevas tecnologías.					

5. De los siguientes elementos, por favor indique, de 1 hasta 5, hasta que punto son considerados impeditivos para el cambio del sistema de control de gestión (1- No es Importante; 2- Poco Importante; 3- Importante; 4- Mucho Importante; 5- Muchísimo Importante):

	1	2	3	4	5
A) Existencia de un nuevo software/técnicas					
B) Percepción de la necesidad de cambio por los gestores					
C) Necesidad de cambio en la información de gestión					
D) Cambios en las condiciones de mercado					
E) Cambios en la estructura organizacional					
F) Cambios en las políticas e estrategias de gestión					
G) Aumentar la competitividad					
H) Cambios en la estrategia global del negocio					
I) Necesidad de mejorarla eficiencia/productividad					
J) Cambios relativamente a los proveedores					
K) Cambios de las exigencias por parte de los clientes.					

5. De los siguientes métodos de coste, por favor indique, en una escala de 1 hasta 5, cuales son los que considera más eficaz. (1- No es Importante; 2- Poco Importante; 3- Importante; 4- Mucho Importante; 5- Muchísimo Importante):

	1	2	3	4	5
L) Costes com base en las actividades (CBA ou ABC)					
M) Costes Variables (<i>Direct Costing</i>)					
N) Margen de contribución residual (Residual income)					

O) Coste estándar (Orçamentación)					
P) Centros de responsabilidad					

6. De los siguientes indicadores, por favor indique, en una escala de 1 hasta 5, cuales son los que considera representativos para un estudio de los provechos, de la competitividad e de los costes.(1- No es Importante; 2- Poco Importante; 3- Importante; 4- Mucho Importante; 5- Muchísimo Importante):

		1	2	3	4	5
Provechos	RevPar (Ingresos por habitación disponible)					
	TrevPar (Ingresos totales por habitación disponible)					
	TrevPec (Volume de negocios por cliente)					
	GopPar (Resultado operacional por habitación)					
	ADR (Precio medio por habitación ocupada)					
	Retorno sobre el investimientio					
	Flujo de caja					
Competitiv idade	Taxa de media de ocupación					
	Quota en el mercado					
	Tiempo de permanencia en el hotel					
	Precio medio					
	Calidad del servicio prestado					
Custos	Investimientio en marketing					
	Electricidad, agua, gas					
	Lenceria					
	Comisiones y descuentos					
	Investimientio en activos					

Costes con colaboradores					
Transfers					
Impuestos					
Amortizaciones					
Contratos de manutención					

7. De los siguientes indicadores, por favor indique, en una escala de 1 hasta 5, cuales son los que considera determinantes para obtener clientes.(1- No es Importante; 2- Poco Importante; 3- Importante; 4- Mucho Importante; 5- Muchísimo Importante):

	1	2	3	4	5
A) Ventajas del Hotel					
Restaurante/ Bar					
Piscina interior					
Piscina exterior					
Jardín					
Tiendas					
Espacio de Reuniones / Business center					
Internet e Wifi					
Parking					
Servicio de transfers					
Centro de SPA					
Centro de fitness					
Babysitting					
Lenceria/Roparia					
Nº de habitaciones					
B) Ventajas de las habitaciones					
Room servisse					
Mini Bar					
Amenities					
Telefono					

Internet y WiFi					
LCD					
Pay TV					
Aire-condicionado					
Caja Fuerte					
Baño de Hidromasaje					
Camas King size					
Mesa de Trabajo					
Terraza					

Muchas gracias por colaborar!

Apêndice 3 – Gráficos

1. Pontos fortes do hotel (Portugal)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Restaurante/Bar			2	1	2
Piscina interior			1	1	3
Piscina exterior			1	3	1
Jardim		3	1	1	
Lojas	2	1	1	1	
Sala de Reuniões / <i>Business center</i>				2	3
Internet e <i>Wifi</i>				1	4
Estacionamento				3	2
Serviço de <i>transfers</i>		1	2	1	1
Centro de SPA				4	1
Centro de <i>fitness</i>			1	4	
<i>Babysitting</i>	1		3	1	
Lavandaria/Rouparia		2	1	2	
Nº de quartos			1	4	

2. Pontos fortes dos quartos (Portugal)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
<i>Room service</i>			2	2	1
Mini Bar			4		1
<i>Amenities</i>			2	2	1
Telefone			3	1	1
Internet e <i>WiFi</i>				1	4
LCD			3	1	1
Pay TV		3	1		1
Ar-condicionado					5
Cofre digital			1	3	1
Banheira de Hidromassagem	1	1	1	2	
Camas <i>King Size</i>		1		1	3
Mesa de Trabalho				2	3
Varanda		1	3		1

3. Pontos fortes do hotel (Espanha)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Restaurante/Bar		1	1	3	
Piscina interior		1			4
Piscina exterior				3	2
Jardim	1		2	2	
Lojas		3		1	1
Sala de Reuniões / <i>Business center</i>			2	1	2
Internet e <i>Wifi</i>			1	1	3
Estacionamento		1	1	1	2
Serviço de <i>transfers</i>	2		1	1	1
Centro de SPA		1		3	1
Centro de <i>fitness</i>		3	2		
<i>Babysitting</i>	3	1	1		
Lavandaria/Rouparia	1	2	1	1	
Nº de quartos				1	4

4. Pontos fortes dos quartos (Espanha)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Room service		1	4		
Mini Bar		4	1		
<i>Amenities</i>			3	2	
Telefone		1	2	2	
Internet e WiFi					5
LCD		1	2	2	
Pay TV	3	2			
Ar-condicionado				1	4
Cofre digital	1	1	2	1	
Banheira de Hidromassagem		4	1		
Camas <i>King size</i>			1		4
Mesa de Trabalho		2	3		
Varanda				5	

5. Indicadores de Proveitos (Portugal)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
RevPar				1	4
TrevPar				4	1
Trevpec			2	3	
Gopar				2	3
ADR		1		2	2
ROI			1		4
Fluxo de caixa			1	2	2

6. Indicadores de Competitividade (Portugal)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Taxa média de ocupação				4	1
Quota de Mercado				2	3
Tempo de Permanência		3			2
Preço Médio				3	2
Qualidade do serviço prestado				1	4

7. Indicadores de Custos (Portugal)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Investimento em <i>Marketing</i>			1	1	3
Fornecimento de serviços externos			1		4
Serviço de Lavandaria			4		1
Comissões e descontos			1	2	2
Investimento em activos			1	2	2

Custos com os colaboradores				3	2
Custos comerciais (transfers)	1	2	2		
Impostos	1		2	3	
Depreciações e Amortizações	1		1	2	1
Contratos de manutenção					5

8. Indicadores de Proveitos (Espanha)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
RevPar			1		4
TrevPar			1	1	3
Trevpec	1			2	2
Gopar			2	3	
ADR			1		4
Retorno do investimento	1		1	3	
Fluxo de caixa		2	3		

9. Indicadores de Competitividade (Espanha)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Taxa média de ocupação				1	4
Quota de Mercado	1				4
Tempo de Permanência	1	1	2	1	
Preço Médio				2	3
Qualidade do serviço prestado			1	2	2

10. Indicadores de Custos (Espanha)

	Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Bastante Importante	Muito Importante
Investimento em Marketing			3	2	
Fornecimento de serviços externos			2	3	
Serviço de Lavandaria		1	2		2
Comissões e descontos					5
Investimento em activos			4	1	
Custos com os colaboradores			2	2	1
Custos comerciais (transfers)	1	2	2		
Impostos	1		2	2	
Depreciações e Amortizações	1		3	1	
Contratos de manutenção				5	