



## Projeto

### Mestrado em Controlo de Gestão

O Controlo de Gestão aplicado na Hotelaria: Modelização do  
Sistema Integrado para a Gestão

Inês de Oliveira Jaulino

Leiria, Setembro de 2015



## Projeto

### Mestrado em Controlo de Gestão

O Controlo de Gestão aplicado na Hotelaria: Modelização do  
Sistema Integrado para a Gestão

Inês de Oliveira Jaulino

Dissertação de Mestrado realizada sob a orientação do Dr. Henrique  
Carvalho, Professor da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto  
Politécnico de Leiria.

Leiria, 30 Setembro de 2015



# Agradecimentos

À minha família, que sempre me incentivou a não desistir e ajudou a ultrapassar as dificuldades que surgiram ao longo deste ano.

Ao professor Henrique Carvalho, pela disponibilidade, paciência e pela partilha do seu conhecimento e sabedoria.

A todos os meus amigos pela amizade e pela ajuda que me proporcionaram.

Aos meus colegas de trabalho que me apoiaram e ajudaram sempre que necessitei.



# Resumo

A constante turbulência que envolve o mundo empresarial requer instrumentos e sistemas capazes de acompanhar as mudanças repentinas nos mercados financeiros e nos comportamentos dos consumidores. A propagação da informação a uma velocidade instantânea veio, de igual modo, fomentar desafios às empresas, uma vez que as suas vantagens competitivas são facilmente copiáveis e de pouca duração. Como tal, surgiu a necessidade das empresas se reestruturarem internamente para poder vingar junto dos concorrentes.

Os sistemas de informação para a gestão ganham relevância junto das empresas na tentativa de se reorganizarem e se destacarem dos seus concorrentes. Assim, este projeto consiste em reestruturar a contabilidade de uma empresa na tentativa de se apurar a contribuição que cada centro de responsabilidade tem nos resultados da mesma.

O facto de Portugal ser um país cujo turismo é a engrenagem para o crescimento da economia foi um fator que influenciou a escolha de uma empresa hoteleira para a criação e modelização das bases de um do sistema integrado de gestão.

Deste modo, o projeto apresentado tem como principal objetivo a reorganização da contabilidade de gestão e a estruturação da base do sistema de informação para a gestão de uma empresa da área hoteleira tendo sempre em consideração as características do setor em causa. Serão desenvolvidos os conceitos relacionados com a medição do valor e com a análise de segmentos da empresa, dando especial ênfase à organização dos centros de responsabilidade e à visão multidimensional da contabilidade que permite observar os resultados em diferentes dimensões.

Palavras-chave: Sistema integrado de Gestão, dimensões, visão multidimensional, centros de responsabilidade, hotelaria, análise de segmentos



# Abstract

The constant turbulence involving the business world requires instruments and systems able to track sudden changes in financial markets and in consumer behaviour. The spread of information to an instantaneous velocity also brought challenges to companies since their competitive advantages are easily copyable and short-lived. As such, came the need for companies to restructure internally in order to take advantage from competitors.

Management information systems become more important on companies in an attempt to reorganize themselves and stand out from their competitors. As such, the aim of this project is to restructure the account of a company in an attempt to determine the contribution that each responsibility center has in the results.

The fact that Portugal is a country whose tourism is the gear for the growth of the economy, was the factor that influenced the choice of a hotel company for creating and modeling the integrated management system.

Thus, this project main purpose is to reorganize the management accounting system and to structure the base of the management information system of a company's in the lodging sector, while taking into consideration the characteristics of the sector concerned. The concepts related to measuring the value and the analysis of the company segments will be developed, giving special emphasis to the organization of the responsibility centers and multidimensional vision of accounting that allows us to observe the results in different dimensions.

Key-words: Integrated Management Systems, dimensions, multidimensional, responsibility centers, hospitality, analysis segments.



# Índice de Figuras

Figura 1 - Ferramentas do Controlo de Gestão .....	5
Figura 2 - Fases na Elaboração do Orçamento .....	6
Figura 3 - Relação causa efeito dos indicadores de performance.....	13
Figura 4 - Exemplo de mapa estratégico .....	16
Figura 5 - Componentes do Balanced Scorecard.....	18
Figura 6 - Papel da Contabilidade .....	24
Figura 7 - Chegadas Mundiais de Turistas Internacionais (1950-2008).....	36
Figura 8 - Organograma do Grupo .....	40
Figura 9 - Organograma Hotel 1.....	43
Figura 10 - Organograma Hotel 2.....	44
Figura 11 - Organograma Hotel 3.....	45
Figura 12 - Diagnóstico da situação económica.....	51
Figura 13- Definição do diagnóstico da empresa .....	54
Figura 14 - Grelha de perfil do plano operacional de médio prazo.....	55
Figura 15 - Grelha de perfil do orçamento .....	56
Figura 16 - Grelha de perfil contabilidade analítica .....	57
Figura 17 - Centros de responsabilidade do grupo .....	59
Figura 18 - Centro de Investimento Direção de Hotel.....	60
Figura 19- Ligações a montante e a jusante do CR Direção de Hotel.....	61
Figura 20 - Centro de Resultados Alojamento.....	62
Figura 21 – Ligações a montante e a jusante do CR Alojamento.....	64
Figura 22 - Centro de Resultados Food & Beverages .....	65
Figura 23 - Ligações a montante e a jusante do CR Food & Beverages .....	66
Figura 24 -Centro de Resultados SPA .....	67
Figura 25 - Ligações a montante e a jusante do CR SPA .....	69
Figura 26 - Centro de Resultados Parque Aquático.....	70
Figura 27 - Ligações a montante e a jusante do CR Parque Aquático.....	71
Figura 28 - Centro de Custos Contabilidade e Financeiro .....	72
Figura 29 - Ligações a montante e a jusante do CR Contabilidade e Financeiro.....	74
Figura 30 - Centro de Custos Aprovisionamento .....	75

Figura 31 - Ligações a montante e a jusante do CR Aprovisionamento .....	76
Figura 32 - Centro de Custos Comercial .....	77
Figura 33 - Ligações a montante e a jusante do CR Comercial .....	78
Figura 34 - Centro de Custos Recursos Humanos .....	80
Figura 35 - Ligações a montante e a jusante do CR Recursos Humanos .....	81
Figura 36 - Centro de Custos Manutenção .....	82
Figura 37 - Ligações a montante e a jusante do CR Manutenção .....	83
Figura 38 - Centro de Investimentos Administração .....	85
Figura 39- Ligações a montante e a jusante do CR Administração.....	86
Figura 40 - Formula para cálculo do wacc .....	98



# Índice de Quadros

Quadro 1 - Registo multidimensional de rendimentos e gastos .....	30
Quadro 2 - Registo multidimensional de ativos e passivos .....	30
Quadro 3 - Registo multidimensional de operações internas .....	31
Quadro 4 - Chegadas de turistas (2012-2014) .....	37
Quadro 5 - Produtos Turísticos em Portugal .....	38
Quadro 6 - Evolução da entrada de turistas estrangeiros nos principais destinos concorrentes de Portugal .....	38
Quadro 7 - Rácio de rentabilidade da empresa.....	52
Quadro 8 - Rácios de risco da empresa .....	53
Quadro 9 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Direção de Hotel .....	61
Quadro 10 – Objetivos e indicadores desejáveis CR Alojamento .....	63
Quadro 11 - Objetivos e indicadores desejáveis CR Food & Beverages .....	66
Quadro 12 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR SPA .....	68
Quadro 13 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Parque Aquático.....	71
Quadro 14 -Objetivos e indicadores desejáveis do CR Contabilidade e Financeiro .....	73
Quadro 15- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Aprovisionamento.....	75
Quadro 16 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Comercial.....	78
Quadro 17 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Recursos Humanos .....	80
Quadro 18- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Manutenção.....	83
Quadro 19- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Administração .....	86
Quadro 20 - Simulação da venda.....	89
Quadro 21 - Simulação Custos com Pessoal .....	90
Quadro 22 - Simulação Fornecimento e serviços externos .....	90
Quadro 23 - Simulação Custo da mercadoria vendida (Saída de Stock).....	91
Quadro 24 - Simulação Amortização.....	91
Quadro 25 - Operacionalização Demonstração Financeira Grupo .....	95
Quadro 26 - Operacionalização Demonstração Financeira Hotel 2 .....	96
Quadro 27 - Cálculo das necessidades de fundo de maneio e do ativo fixo .....	97
Quadro 28 – Rubricas para o cálculo da taxa de custo médio ponderado do capital .....	98
Quadro 29 - Operacionalização demonstração financeira CR alojamento do hotel 2....	99



# Lista de Siglas

BSC – *Balanced Scorecard*

CR – Centro de responsabilidade

CBA - Custo baseado em atividades

DF – Demonstração Financeira

F&B – *Food and Beverages*

IVA – Imposto sobre valor acrescentado

KRI - *Key Result indicator*

KPI - *Key Performance Indicator*

PIB – Produto Interno Bruto

PI - *Performance Indicator*

PTI - Preços de transferência interno

SAP - Sistemas de avaliação da performance

SCG - Sistemas de controlo de gestão

SIG - Sistema informático de gestão

SNC - Sistema de normalização contabilística

TB - *Tableau de Bord*

USAH – *Uniform System of Accounts for Hotels*

USALI – *Uniform system of accounts for lodging industry*

WACC - *Weighted average cost of capital*



# Índice

Agradecimentos .....	IV
Resumo .....	VI
Abstract.....	VIII
Índice de Figuras .....	X
Índice de Quadros .....	XIII
Lista de Siglas.....	XV
Índice .....	XVII
1. Introdução.....	1
1. Sistemas de Controlo de Gestão .....	3
1.1 Os instrumentos de Controlo de Gestão .....	4
1.1.1 Instrumentos de pilotagem.....	4
1.1.2 Instrumentos de orientação do comportamento.....	8
1.1.3 Instrumentos de diálogo .....	11
1.2. Sistemas de avaliação de performance .....	12
1.2.1 - Key Performance Indicators (KPI's).....	19
1.3. Centros de responsabilidade .....	20
1.4. Informação financeira para a gestão .....	23
1.4.1 Perspetiva Multidimensional .....	29
1.5. Sistemas de incentivos.....	31
2. O Turismo e a Hotelaria .....	34
3. A empresa alvo do projeto .....	40
4. Diagnóstico do sistema de controlo de gestão existente.....	47
4.1 Análise ao ambiente externo.....	47
4.2. Diagnóstico do funcionamento interno .....	48
4.3 Seleção dos instrumentos de pilotagem.....	50

5.	Fases de desenvolvimento do projeto .....	58
5.1	Fase 1: Definição do organograma de Gestão .....	58
5.2	Fase 2: Estruturação do plano de contas.....	87
5.3	Fase 3: Operacionalização do Sistema .....	89
5.4	Fase 4:Organização das Demonstrações financeiras .....	92
6.	Aplicação e avaliação do sistema integrado de gestão .....	94
6.1	Relatório de acompanhamento do processo .....	94
7.	Conclusão .....	101
8.	Bibliografia.....	103
9.	ANEXOS.....	106
	Anexo 1 – Ranking dos Grupos Hoteleiros/Entidades Management em Portugal....	107
	Anexo 2 – Exemplo de plano de contas USALI.....	108
	Anexo 3 – Plano de contas por Centros de Responsabilidade.....	109
	Anexo 4 – Plano de contas por naturezas .....	110
	Anexo 5 – Demonstração de resultados da Empresa.....	115
	Anexo 6 – Demonstrações Financeiras pretendidas .....	116
	Anexo 7 – Quadros de simulação de lançamentos .....	119
	Anexo 8 – Quadros para o preenchimento da DF do hotel .....	121
	Anexo 9 – Demonstração financeira Hotel 1 e Hotel 3 .....	124



# 1.Introdução

O presente trabalho foi elaborado no âmbito da dissertação do mestrado em Controlo de Gestão e incide sobre a modelização de um sistema de informação para a gestão numa empresa da área hoteleira.

A necessidade de tornar as organizações mais competitivas em relação às constantes mudanças comportamentais, sociais e económicas dos consumidores leva a que seja imperativo a criação de vantagens competitivas que não se esgotem no curto prazo e que não sejam de fácil reprodução por parte dos concorrentes. Como tal, muitas empresas optam por se reestruturar internamente na tentativa de se tornarem mais eficazes e eficientes na produção ou prestação de serviços.

A falta de organização da informação é, em muitos casos, a maior lacuna nas empresas. É através desta informação que os responsáveis tomam decisões táticas, operacionais e estratégicas. Os contabilistas e os gestores têm grande influência na forma como tratam a informação contabilística, uma vez que esta tem de ser atualizada, credível e capaz de responder às necessidades dos *stakeholders*. Para que a informação seja dotada destas características, é necessário que esta seja organizada numa perspetiva que permita observar em várias dimensões a mesma informação.

A modelização do sistema de informação para a gestão na empresa em causa, tornou imperativo observar, durante o período de um ano, o dia-a-dia de um grupo hoteleiro de forma a se proceder a um diagnóstico do sistema de controlo de gestão implementado e, conseqüentemente, tomar uma atitude em relação ao que reestruturar. A reformulação da contabilidade analítica foi o ponto de partida. Desta forma, existiu a necessidade de caracterizar os centros de responsabilidade existentes nas três unidades hoteleiras que compõem o grupo, apontando o seu tipo, os seus objetivos com os respetivos indicadores e identificando as suas principais funções. A criação de novos planos de contas e de novas demonstrações financeiras que refletissem os mesmos centros, demonstrou, de igual modo, ser essencial para a implementação do sistema.

Assim, o objetivo deste trabalho é iniciar a modelização de um sistema de informação para a gestão numa empresa, através da criação de uma contabilidade analítica assente em centros de responsabilidade que permite a observação dos diversos segmentos da empresa sobre uma visão multidimensional.

O presente trabalho está dividido em seis capítulos, que se encontram estruturados da seguinte maneira:

A primeira parte contém o enquadramento teórico suportado por obras de diversos autores que abordam a temática do controlo de gestão e da informação económica, financeira e não financeira.

Na segunda parte pode observar-se o enquadramento da dissertação na temática do turismo e da hotelaria, definindo os principais conceitos referentes ao tema e demonstrando dados estatísticos em relação aos principais concorrentes de Portugal e aos grupos hoteleiros de maior relevância no país e a sua evolução.

O terceiro capítulo apresenta a descrição detalhada do grupo em que se pretende implementar o projeto, apresentando a sua estrutura e organização, assim como, a sua história.

Após a caracterização da empresa, é necessário proceder ao diagnóstico dos sistemas de controlo de gestão que esta tem implementados. Para tal, existe a necessidade de enquadrar a empresa no contexto macroeconómico que a rodeia e de proceder ao diagnóstico do seu funcionamento interno para, posteriormente, realizar a seleção dos instrumentos de pilotagem a reformular ou implementar, numa primeira fase.

Na quinta parte deste trabalho é possível observar as fases de desenvolvimento do projeto. Primeiramente, através da caracterização dos centros de responsabilidade que compõem o grupo, definindo a sua tipologia. Após esta primeira fase tornou-se possível estruturar os planos de contas necessários para obter uma visão multidimensional da informação para a gestão. A terceira fase é composta pela explicação de como serão realizados os lançamentos das principais operações contabilísticas da empresa. Por fim, a quarta fase consiste na elaboração das demonstrações financeiras que se pretendem obter.

A sexta, e última parte, consiste na simulação das operações da empresa durante um período de seis meses, com o objetivo de verificar a viabilidade dos planos de contas e das demonstrações financeiras elaboradas, realizando posteriormente uma comparação com a demonstração de resultados retirada da contabilidade da empresa.

# 1. Sistemas de Controlo de Gestão

Na tentativa de enquadrar a temática abordada na parte prática do projeto, considerei relevante a realização de uma explicação dos sistemas de controlo de gestão que estão à disposição dos *controllers*. Assim, neste capítulo encontram-se reunidos os elementos considerados essenciais para a construção de um sistema de controlo de gestão. No primeiro ponto, é possível encontrar os instrumentos que permitem a pilotagem, a orientação do comportamento e comunicação entre os diferentes níveis hierárquicos das organizações. No segundo item, encontram-se as ferramentas necessárias para proceder à avaliação da performance das diferentes áreas passíveis de existir numa empresa e os indicadores considerados chave na avaliação das organizações. No terceiro item, existe uma explicação do conceito de centros de responsabilidade. No ponto quarto, são identificados os elementos essenciais que permitem preparar a informação financeira para a gestão de forma a esta ser adequada à interpretação da gestão de topo. Por fim, neste capítulo, podemos ainda encontrar os sistemas de incentivos que motivam os colaboradores aplicar o estabelecido.

O termo controlo de gestão foi introduzido em 1965 por Anthony na obra "*Planning and Control Systems: A framework of Analysis*" e, para o autor, este processo consiste em assegurar que a obtenção e a utilização dos recursos é feita de maneira eficaz e eficiente para atingir os objetivos das empresas. É, de igual modo, o veículo pelo qual os gestores influenciam os outros membros da organização a implementar um conjunto de estratégias. (Anthony & Govindarajan, 2007)

A partir desta altura, e com o crescimento das organizações e da necessidade de controlo das mesmas, existiu, por parte dos investigadores, uma vontade de aperfeiçoar este conceito tornando mais específico e aplicando-o a várias áreas da empresa. (Carenys, 2012)

Na construção de um sistema de controlo de gestão (SCG) é necessário ter noção dos elementos que o constituem, tais como o planeamento estratégico, a orçamentação, a alocação de recursos, a avaliação da performance, os sistemas de incentivos, a definição

dos centros de responsabilidade e, por fim, os preços de transferência internos. (Anthony & Govindarajan, 2007)

Os sistemas de controlo de gestão são um conjunto de ferramentas que geram e usam informação para auxiliar a tomada de decisão na tentativa de atingir os objetivos delineados para a organização. Pode afirmar-se que um sistema está em controlo se estiver alinhado com os objetivos estratégicos da empresa. Para que este tenha fundamento e credibilidade é necessário que a empresa tenha a capacidade de identificar os problemas e de corrigi-los. O processo para manter uma empresa em controlo tem de passar obrigatoriamente por quatro etapas. A primeira etapa é a do planeamento, em que é necessário estabelecer quais os objetivos da empresa, que atividades são necessárias para os atingir e quais as medidas usadas para garantir o seu funcionamento. De seguida, existe a implementação do plano na empresa. A terceira etapa consiste em acompanhar o seu desempenho através de análises das discrepâncias entre o que foi projetado para o que está acontecer. A última etapa consiste em atuar sobre os desvios verificados para que estes voltem a estar alinhados com o planeado. (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012)

## 1.1 Os instrumentos de Controlo de Gestão

Na tentativa de implementar um sistema de controlo de gestão numa empresa, é necessário proceder à identificação e escolha de um conjunto variado de instrumentos que permitam motivar os responsáveis a atingirem objetivos perviamente estabelecidos pelas organizações, em tempo útil e de forma responsável. (Anthony & Govindarajan, 2007)

### 1.1.1 Instrumentos de pilotagem

São instrumentos que permitem aos gestores estabelecer os objetivos que pretendem para a sua empresa, planear a aplicação desses objetivos e acompanhar e avaliar os resultados (Anthony & Govindarajan, 2007). Estes instrumentos detêm um carácter técnico pelo que são constituídos pela elaboração de planos operacionais, por orçamentos, pelo controlo orçamental e pelos instrumentos de monitorização da performance.

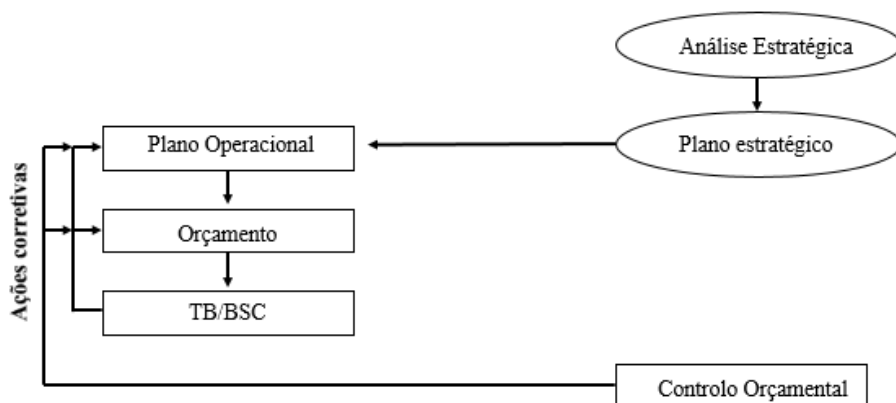


Figura 1 - Ferramentas do Controlo de Gestão

(Fonte: Jordan *et al.* (2011))

Para iniciar o processo é imperativo elaborar um plano operacional, que é considerado como sendo uma operacionalização da estratégia. Este plano prevê o envolvimento de todos os gestores da empresa, independentemente do seu nível hierárquico, na tentativa de viabilizar o plano estratégico. A criação deste plano prevê a definição de políticas de comercialização, de investimentos, de produção, de organização e de gestão de recursos humanos e financeiros. Ao contrário do plano estratégico, que visa a definição de objetivos e ações no longo prazo, o planeamento operacional prevê uma avaliação da empresa até ao máximo de 12 meses, identificando todas as atividades dentro desta, denotando um carácter quantitativo na organização dos seus dados, permitindo avaliar se a estratégia definida é viável. (Malmi & Brown, 2008)

A criação de planos operacionais pressupõe a existência de um plano de ação para cada centro de responsabilidade. Estes planos devem ser constituídos pelos objetivos acordados entre o gestor do centro e o seu superior, devem informar quais os planos que irão ajudar na implementação da estratégia, os resultados que se prevê que o centro possa atingir, assim como um calendário de realizações. É, de igual modo, imprescindível que os planos tenham um lado previsional no que diz respeito às necessidades de recursos e aos proveitos que esperam obter. (Jordan *et al.*, 2011)

É possível deduzir que o objetivo do planeamento operacional é assegurar a coerência entre o curto e o longo prazo, podendo esta ser vertical, isto é, entre os objetivos

definidos na empresa e os definidos nos centros, ou ser horizontal, ou seja, que garanta a inexistência de contradições entre os planos de ação de cada centro.

Na fase que se segue, introduz-se no sistema o planeamento anual. Aqui existe a definição de metas de curto prazo, normalmente de um ano, para validar os objetivos previstos no plano operacional. A definição destas metas tem de ir ao encontro com os objetivos definidos no planeamento estratégico, para não criar constrangimentos nos planos de ação já traçados. Com esta definição é possível concluir que “objetivos, planos de ação e orçamentos são inseparáveis”. (Jordan *et al.*, 2011)

Para que o ciclo do planeamento orçamental tenha um fluxo natural e demonstre consistência é necessário que ele siga as etapas como demonstra a Figura 2.

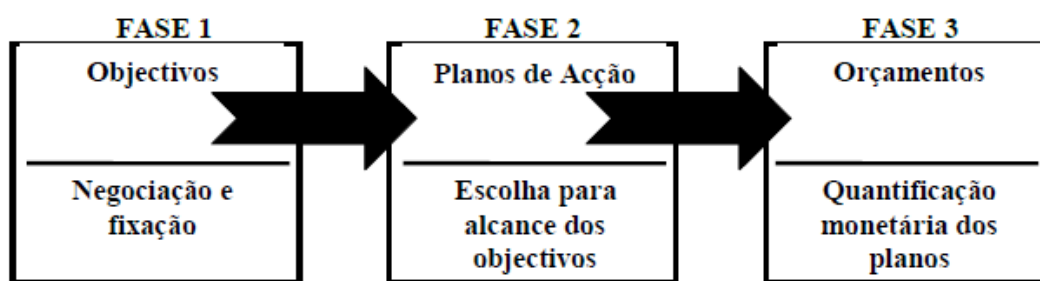


Figura 2 - Fases na Elaboração do Orçamento

(Fonte: Jordan *et al.* (2011))

Assim, para o planeamento anual funcionar como um verdadeiro instrumento de controlo de gestão, este tem, não só, de permitir a afetação de recursos de maneira eficiente através da conceção e escolha de planos adequados, mas também, de permitir o controlo do desempenho da empresa e alertar para eventuais desvios em relação aos objetivos traçados.

O planeamento anual tem como principais características permitir a previsão do resultado de uma unidade de negócio através de meios monetários ou não monetários, como por exemplo, a previsão das unidades vendidas ou produzidas. Possibilita também a criação de um compromisso por parte do gestor em cumprir o que está orçamentado, assumindo, assim, a responsabilidade executar o orçamento. (Borges *et al.*, 2004)

A descentralização é um dos principais papéis atribuídos ao processo de elaboração do orçamento e, por isso, este deve ser ajustado de acordo com a estrutura de responsabilidades. Assim, a direção das empresas fixa os objetivos que pretende para cada centro de responsabilidade. É através desta constatação que se conclui que numa empresa

em que exista descentralização da tomada de decisão “não existe apenas um orçamento, mas sim um conjunto de orçamentos (por cada centro de responsabilidade)”. (Jordan *et al.*, 2011)

Em linha com o planeamento orçamental anual, existe nas empresas o controlo orçamental. Este controlo funciona como uma ferramenta que ajuda a garantir o cumprimento dos objetivos traçados no plano e no orçamento. É considerado um importante instrumento de controlo de gestão pois implica que o gestor tenha um maior conhecimento sobre o meio envolvente da sua empresa para conseguir definir objetivos e planos de ação exequíveis. O gestor compromete-se, de igual modo, a fazer uma análise e um acompanhamento da sua atividade, verificando periodicamente o que previu e planeou com o que aconteceu na realidade, permitindo a atempada tomada de posição em relação ao diagnóstico pessimista ou otimista. Ao analisar os dados, o gestor é obrigado a reagir sobre os mesmos, elaborando planos com novas ideias, métodos e recursos. (Jordan *et al.*, 2011)

Os benefícios associados ao uso da orçamentação passam pelo aumento da eficiência através do planeamento e da coordenação, por suportar o controlo e a aprendizagem através da comparação dos resultados atuais com os planeados e por reunir em si todos os elementos dispersos das empresas num único plano (King *et al.*, 2010). Contudo, é necessário prudência na utilização deste instrumento pois uma débil análise dos desvios pode levar à imputação de responsabilidades, e consequentes medidas corretivas, por vezes, erroneamente. (Borges *et al.*, 2004)

A aplicação deste instrumento pode evidenciar duas fraquezas. Em primeiro lugar, o facto de o controlo orçamental ser realizado tendo como base um conjunto de dados financeiros cria uma lacuna na análise dos objetivos estratégicos que não são analisados financeiramente. A segunda debilidade a apontar nesta ferramenta advém da análise financeira ser um processo lento e nem sempre correto, uma vez que é necessário aguardar pelos dados da contabilidade analítica, que nem sempre pode ser a mais adequada para a realidade da empresa. (Anthony & Govindarajan, 2007)

É, no entanto, possível minimizar estas fraquezas através da flexibilidade que os sistemas de informação fornecem as empresas. No que diz respeito ao facto da informação recolhida ter um carácter maioritariamente financeiro é importante a conceção de um *Dashboard* que auxilie a análise de dados que não provêm da contabilidade. Em relação à morosa apresentação de dados é possível contornar essa falha através de melhorias no

sistema contabilístico, de uma seleção de situações que são mais relevantes na empresa e, por fim, da utilização de preços *standard*, permitindo uma análise mais facilitada no que toca a vendas e quantidades. (Jordan *et al.*, 2011)

Na tentativa de corrigir algumas destas falhas surgiram os instrumentos que as vêm colmatar, os *tableaux de bord* e o *Balanced Scorecard* (BSC).

Estas duas ferramentas são consideradas os principais instrumentos de performance pessoal e organizacional. Enquanto o *tableau de bord* foi concebido para cada caso em concreto sem a definição de áreas de interesse, o BSC tem a característica de ser construído sobre quatro perspetivas diferentes.

Estes instrumentos têm como particularidade: (Neves, 2011)

1. Medir a performance de todos os intervenientes das organizações (pessoas e departamentos) através de uma melhor seleção dos indicadores;
2. Procurar quantificar os objetivos, meios e fatores críticos das empresas;
3. Apresentar a informação sintetizada de forma a permitir uma análise rápida e perceptível;
4. Insistir na personalização dos instrumentos de acordo com as necessidades dos centros de responsabilidade;
5. Promover a comunicação e o diálogo entre os vários membros hierárquicos da organização;
6. Construir bases para possíveis comparações entre resultados de metas previamente estabelecidas;
7. Ser o ponto de partida para a avaliação de desempenho.

A caracterização destes dois instrumentos de monitorização da performance será realizada no capítulo que aborda os sistemas de avaliação da performance.

### 1.1.2 Instrumentos de orientação do comportamento

A descentralização existente nas empresas necessita de ser orientada para que esteja de acordo com os ideais da organização e, para isso, surgem os instrumentos de orientação do comportamento. Por orientar o comportamento dos centros de responsabilidade

entende-se criar condições para que exista um alinhamento entre os objetivos da empresa e os do gestor do centro.

A orientação do comportamento pode ser levada a cabo através da correta organização dos centros, da escolha acertada do método de avaliação de desempenho a aplicar a cada centro e, por fim, através da definição de preços de transferência internos (PTI's). (Jordan *et al.*, 2011)

Os dois primeiros elementos serão abordados mais aprofundadamente no seguimento deste trabalho, no ponto 1.2 e 1.3, respetivamente.

No que diz respeito ao último instrumento utilizado, este foi criado para funcionar como um intercâmbio entre centros de responsabilidade que, devido à sua pouca autonomia, necessitam de bens ou serviços que outros centros produzem para funcionar corretamente. Para valorizar essa transação criaram-se os preços de transferência internos.

Para criar um sistema de PTI's é necessário fixar um conjunto de pressupostos. Primeiramente, é importante existir um produto ou um serviço facilmente identificável e, da mesma maneira, é importante a existência de um mercado para esse produto. É, de igual modo, necessário criar as condições de mercado necessárias para o bom funcionamento do PTI, isto é, o preço acordado é definido por ambos os centros e não é imposto pela direção da organização. A escolha de compra a outro centro dentro da organização deve ser da livre escolha do gestor do centro que deve avaliar as condições que o mercado oferece, uma vez que o seu desempenho e o do seu centro dependem do nível dos preços praticados.

A adoção deste método tem como alvo cumprir determinados objetivos dentro da organização descentralizada, como: (Jordan *et al.*, 2011; Anthony & Govindarajan, 2007)

1. Criar nos gestores a motivação necessária para decidirem de acordo com os objetivos da empresa;
2. Motivar os gestores a fornecer informação fidedigna para determinar a avaliação do seu desempenho;
3. Permitir à direção perceber se a gestão do centro está encaminhada na realização da estratégia;
4. Permitir aos gestores dos centros o autocontrolo em deterioramento do controlo por parte da direção;

## 5. Simplificar as relações entre departamentos complementares.

Após o entendimento, por parte dos gestores dos centros, da funcionalidade dos PTI's, é importante definir a valorização a adotar para a organização. Para tal é necessário ao gestor do centro escolher entre uma prestação interna ou uma aquisição ao exterior da empresa do produto ou serviço. Caso a opção passe pela prestação interna, é preciso adotar um preço para a mesma. Esse preço pode ser baseado no custo ou no preço praticado no mercado.

Para escolher o método de mensuração dos PTI's podem adotar-se três tipos de preços: os que são baseados no custo real de produção, os que têm como referencia o custo padrão e os que têm como base os custos *standard* com margem. Quando existe a opção de avaliar os PTI's através do custo real, o preço é determinado de acordo com os custos que o centro de responsabilidade suporta ao produzir o bem ou serviço. Contudo, este método torna-se incompleto aquando a análise das margens dos centros de responsabilidade, uma vez que o centro que compra vê os seus custos aumentarem no montante dos custos do centro que vende. Esta escolha promove uma desmotivação nos gestores dos centros pois o centro que vende não está preocupado com a introdução de melhorias no seu processo de produção uma vez que é o centro que compra que irá suportar os custos. No caso de a escolha pender para o custo padrão, este demonstra ser mais correto que o custo real, sendo definido um preço para que a transferência entre os centros seja justa, tanto para o vendedor como para o comprador. Porém, este método tem a desvantagem de não criar uma margem de lucro para o vendedor e de se definirem custos padrão acima dos praticados no mercado, levando com que centro comprador prefira comprar no exterior da empresa. Por fim, escolher um PTI com base no custo *standard* com margem consiste na definição de um custo padrão acrescido de uma margem. Este método numa empresa em que o bem/serviço passe por inúmeros centros de responsabilidade pode provocar uma sobrevalorização dos preços tornando-os pouco competitivos. (Jordan *et al.*, 2011)

Com isto conclui-se que, no caso de existir um mercado externo específico para aquele produto, é preferível definir um preço baseado no mercado, uma vez que o é o mercado de livre concorrência que define o preço que aquele bem/serviço deve ter. Permite, de certo modo, perceber quanto é que um centro de responsabilidade contribuiu para a venda do bem/serviço. (Atkinson *et al.*, 2012)

É importante perceber se o objetivo operacional das empresas passa por aumentar os lucros no curto ou no longo prazo, uma vez que a escolha de preços de transferência internos tendo em conta os preços de mercado pode, eventualmente, prejudicar os resultados no curto prazo devido ao investimento criado. No entanto, o inverso também se verifica, pelo que a escolha do preço a utilizar deve ter em conta o lucro no longo prazo que traz valor aos *shareholders* em deterioramento do lucro no curto-prazo. (Adams & Drtina, 2008)

### 1.1.3 Instrumentos de diálogo

Por fim, os últimos instrumentos de controlo de gestão utilizados pelos gestores são os instrumentos de diálogo. Este é considerado o instrumento com menos elementos e o mais simples pois procura resolver problemas complexos no que toca às relações entre os diferentes centros hierárquicos das empresas. Por isso, este instrumento baseia-se em salas de reuniões, datas de reuniões e relatórios de reunião para que o entendimento entre os diversos centros seja natural e não crie adversidades na empresa. (Jordan *et al.*, 2011)

Após a definição da estratégia e dos planos operacionais cabe aos gestores guiar e monitorizar a aplicação dos mesmos. Esta monitorização é realizada através de reuniões que têm como principal objetivo identificar situações de desvio em relação ao planeado e, conseqüentemente, de as corrigir e melhorar. (Kaplan & Norton, 2008)

Desta forma, a ideia é criar reuniões distintas para aspetos operacionais e reuniões específicas para assuntos estratégicos.

Assim, é possível distinguir três tipos de reuniões que permitem obter um feedback e proporcionar aprendizagem nas organizações: (Kaplan & Norton, 2008)

1. Reuniões de revisão operacional: têm como objetivo monitorizar o desempenho financeiro e operacional no curto-prazo, identificando os problemas que devem ser resolvidos no imediato. São realizadas reuniões semanais para promover a rápida resolução de problemas;
2. Reuniões de revisão estratégica: monitorizam e gerem indicadores estratégicos do *Balanced ScoreCard* identificando o nível de progresso, as barreiras e o risco associado à implementação da estratégia com sucesso. São de frequência mensal para garantir a eficácia das estratégias em curso.
3. Reuniões de teste e adaptação da estratégia: servem o propósito de verificar a validade da estratégia e das suposições utilizadas na sua criação. A frequência

destas reuniões deve ser, pelo menos, mensal, apesar de não existir nenhum consenso nesta definição, pois depende do prazo definido para a concretização da estratégia.

Desta forma, as reuniões operacionais e estratégicas são essenciais para a orientação das organizações no sentido de melhorar a sua performance, fornecendo aos intervenientes informação sobre a performance do seu centro e mantendo-os integrados e motivados para cumprir os objetivos estratégicos e operacionais.

## 1.2. Sistemas de avaliação de performance

Na tentativa de avaliar a criação de valor e a eficiência nas organizações surgiu a necessidade de criar sistemas que combinassem em si métricas financeiras, estratégicas e operacionais. Desta maneira, os sistemas de avaliação da performance (SAP) tornaram-se importantes mecanismos para garantir às organizações que o seu plano estratégico está a ser bem implementado. (Neves, 2011)

A avaliação da performance das organizações começou a ser estudada tendo como base apenas a análise de dados financeiros. Com o passar dos anos, esta análise demonstrou ter limitações que não permitiam ao gestores avaliar aspetos da empresa que não podiam ser medidos através de indicadores financeiros. Houve, de igual modo, a percepção da impossibilidade de se saber de forma atempada o que iria acontecer na organização, uma vez que os relatórios com base em dados contabilísticos têm suporte em ações do passado, não permitindo o controlo e a gestão de situações correntes. (Wijsman, 2011)

Existem diversas razões que corroboram as limitações de uma avaliação de performance apenas através de dados financeiros. Em primeiro lugar, as métricas de cariz financeiro podem influenciar a tomada de decisões no curto-prazo indo contra os interesses a médio e longo prazo da empresa. Existe também a evidência da contração do investimento no longo prazo para não prejudicar os resultados no curto-prazo e, assim, manter a aparência de que existe um bom SAP. A mera avaliação de unidades de negócio através do lucro que estas produzem pode ser negativo para a empresa, uma vez que o gestor da unidade pode definir um nível que ele facilmente consegue atingir. Por fim, a definição de um controlo financeiro demasiado apertado pode levar com que os gestores

manipulem a informação de maneira a cumprir os objetivos. (Anthony & Govindarajan, 2007)

Estas limitações associadas ao crescimento e à descentralização das organizações potencializaram a necessidade de avaliar a performance através de aspetos não mensuráveis financeiramente. Como tal, foi necessário adequar os sistemas de performance existentes à necessidade que as organizações têm de se avaliar internamente a vários níveis. Assim, os indicadores considerados de *output*, isto é, que medem a rendabilidade e/ou a criação de valor, foram complementados por indicadores de *inputs* que medem as causas dos sintomas, criando uma relação de causa-efeito entre ambos. Desta maneira, os sistemas de avaliação de performance passam a ser constituídos por indicadores de origem financeira e não financeira. (Neves, 2011)

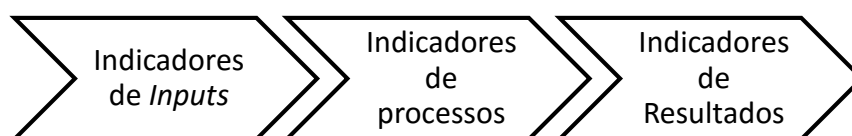


Figura 3 - Relação causa efeito dos indicadores de performance

(Fonte: Neves, 2011)

Estes sistemas de avaliação da performance, que avaliam a empresa como um todo, têm como principais funções a monitorização da performance da empresa em cumprir os objetivos estabelecidos, facilitar a tomada de decisão por parte dos gestores de topo e têm, ainda, a função de influenciar a tomada de decisão através da motivação e do controlo dos gestores e dos funcionários. (Wijsman, 2011)

É necessário completar um conjunto de etapas para proceder à escolha de medidas e à implementação de um sistema de avaliação de performance. Assim, é importante: (Anthony & Govindarajan, 2007, Neely *et al.*, 1997)

1. Definir a estratégia através da existência de uma interligação entre esta e o plano operacional da empresa;
2. Desenvolver um conjunto de medidas que suportem a estratégia mas de maneira a não sobrecarregar o sistema, criando ao mesmo tempo uma relação de causa-efeito entre as diferentes métricas;
3. Integrar o sistema na estrutura formal e informal da organização, na sua cultura e nas práticas de recursos humanos;

4. Analisar constantemente os resultados obtidos, uma vez que traduzem o sucesso da implementação da estratégia, o interesse dos gestores, ajuda a manter o sistema alinhado com a estratégia definida e melhora a avaliação da empresa;
5. Instalar o sistema de avaliação da performance acompanhado pelo processo de orçamentação.

É relevante destacar que a estratégia base para a construção dos SAP tem duas possíveis orientações, a gestão baseado no valor e a gestão baseada em *Tableaux de Bord* e o *Balanced Scorecard*.

### **Tableau de bord**

Ao longo dos anos, muitas organizações têm tentado recolher indicadores que lhes permitam avaliar a sua empresa. No entanto, era necessário um instrumento de controlo que permitisse a compreensão de todos esses indicadores de forma organizada.

O *Tableau de Bord* surgiu em França e era utilizado, principalmente, por engenheiros para supervisionar o processo de produção e a sua eficácia, identificando relações de causa-efeito. Foi, posteriormente, aplicado por gestores na tentativa de avaliar o desenvolvimento de um negócio, comparando o que foi estabelecido e procedendo a ações corretivas. (Epstein & Manzoni, 1998)

Este instrumento fornece aos gestores a informação necessária para a tomada de decisão através de um conjunto reduzido de indicadores que permitem avaliar os resultados alcançados, principalmente os de origem financeira. Assim, o TB é um instrumento que fornece informação periodicamente aos gestores para que estes tomem decisões de forma atempada e consciente, na tentativa de cumprir os objetivos definidos previamente. (Epstein & Manzoni, 1998)

É importante referir que no caso de empresas descentralizadas, que tenham diferentes responsabilidades e objetivos, não pode existir apenas um TB mas sim vários. A elaboração do TB por cada centro é importante uma vez que permite aos gestores saber concretamente quais os seus objetivos, os fatores críticos que permitem o sucesso e as áreas interdependentes, reforçando a missão global da organização. O TB permite, desta forma, relatar o desempenho de um determinado segmento da empresa através de um número reduzido de indicadores.

Este instrumento de monitorização da performance tem como principais características: (Jordan *et al.*, 2011)

- Ser rápido no fornecimento da informação;
- Ter indicadores históricos e previsionais, dando primazia à rapidez da informação relativamente à sua exatidão;
- Ter um conjunto diversificado de indicadores;
- Ser sintético, possibilitando a desagregação por componentes elementares;
- Ser atualizado com frequência, permitindo a tomada de decisão permanente.

Desta forma, pretende-se que o TB seja um instrumento de planeamento a curto prazo, sendo que, no médio e longo prazo é necessário complementar este instrumento com o controlo e planeamento orçamental, que permitem conhecer de melhor forma a atividade e os possíveis constrangimentos futuros.

### **Balanced Scorecard**

Foi na década de noventa que dois investigadores, Kaplan e Norton, apresentaram uma ferramenta capaz de colmatar os problemas gerados pela exclusiva análise financeira existente nas organizações. A ideia base deste instrumento seria conseguir transmitir a missão e a estratégia da organização em medidas de performance de fácil compreensão que permitissem a criação de métricas estratégicas e de um sistema de gestão. A este instrumento deu-se o nome de *Balanced Scorecard*. (Kaplan & Norton, 1996)

Sendo um instrumento de avaliação de desempenho, o BSC permite o balanceamento entre os objetivos definidos entre o curto e o longo prazo, os indicadores financeiros e não financeiros e entre as perspetivas de performance internas e externas. (Kaplan & Norton, 1996)

A adoção do BSC pelas empresas resultou da necessidade destas terem uma ferramenta que ligasse os indicadores de performance à estratégia, fornecesse aos gestores uma visão alargada e integrada do desempenho, fizesse a ligação entre o controlo operacional e a estratégia e focasse a atenção dos gestores para o mais importante. (Jordan *et al.*, 2011)

Para os mentores do BSC, este assenta em quatro processos estratégicos: (Kaplan & Norton, 1996)

1. Tradução da visão e da estratégia – consiste na definição clara e coesa da visão e da estratégia da empresa;
2. Comunicação e alinhamento estratégico – existe, em toda a organização, o conhecimento de qual a estratégia a seguir;
3. Planeamento e afetação de recursos – Desenvolvimento e afetação dos objetivos, indicadores e planos de ação
4. *Feedback* e aprendizagem – Avaliação da implementação da estratégia para identificar desvios e proceder à sua correção.

Sendo o BSC um instrumento que estuda uma cadeia de relações causa efeito, existe na sua elaboração a necessidade de interligar as diferentes perspetivas com os objetivos e aos seus respetivos indicadores. Assim, a construção de um BSC assenta na elaboração de mapas estratégicos para as diferentes áreas de responsabilidade das empresas. A construção dos mapas estratégicos e as suas relações de causa-efeito podem ser observadas na Figura 4.

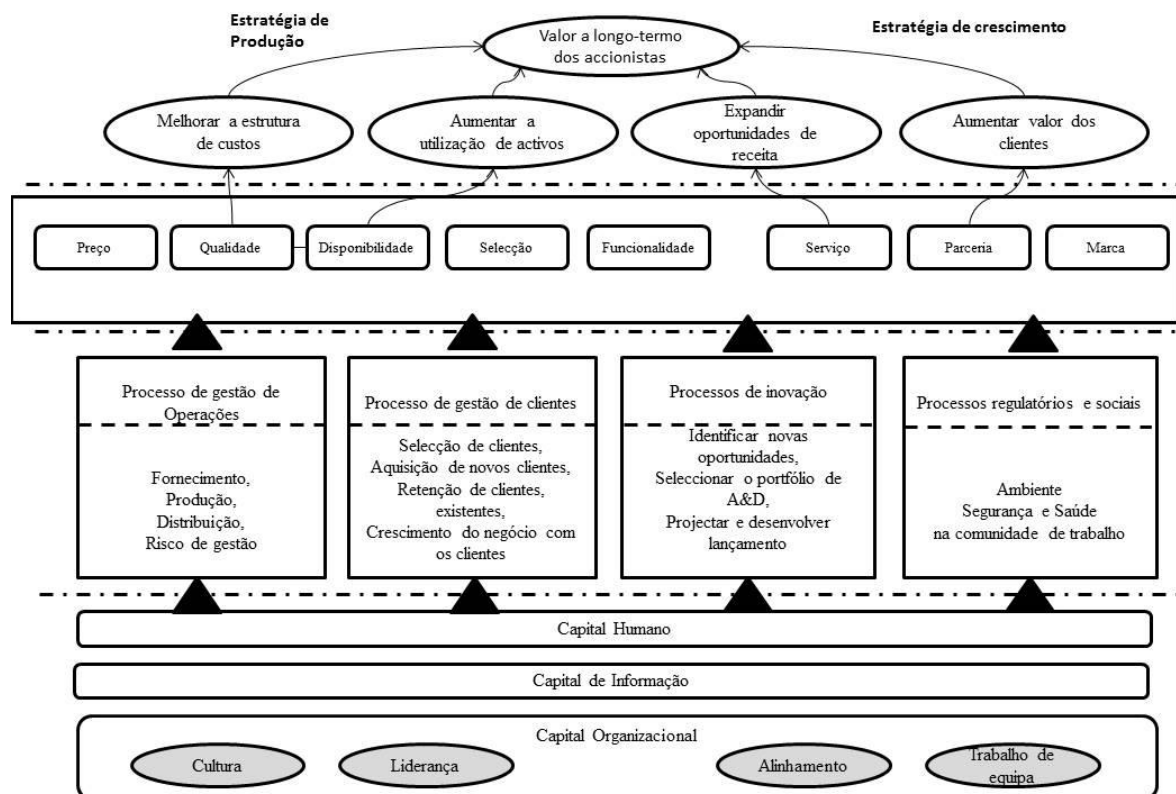


Figura 4 - Exemplo de mapa estratégico

(Fonte: Kaplan & Norton, 2008)

Nestes mapas, as relações de causa e efeito permitem transformar os ativos intangíveis em valores tangíveis através da sua lógica em cadeia. Aqui, são definidas as condições que criam valor para os clientes e identificam-se os processos que possibilitam a transformação dos ativos intangíveis em resultados para os clientes e para os acionistas. (Kaplan & Norton, 2004)

A criação de mapas estratégicos deve ser feita tendo em consideração um conjunto de princípios: (Kaplan & Norton, 2004)

- A estratégia equilibra forças contraditórias: é necessário conjugar objetivos financeiros de curto-prazo, que proporcionam uma redução de custos e melhorias na produtividade, com objetivos de longo-prazo, que procuram um crescimento sustentável;
- A estratégia é baseada na proposta de valor para o cliente: existe a necessidade de articular na estratégia da organização a segmentação dos clientes assim como a sua retenção e atração;
- A criação de valor por meio de processos internos: devem orientar-se os processos internos no sentido de atender as propostas de valor para os clientes;
- A estratégia compõe-se de temas complementares e simultâneos: os grupos de processos ocorrem ao mesmo tempo de forma a complementarem-se e a balancear a estratégia;
- O alinhamento estratégico determina o valor dos ativos intangíveis.

A construção dos mapas estratégicos funciona como uma verificação da estratégia da empresa. Caso falhe um elemento do mapa estratégico, a estratégia é passível de falhar.

Ao contrário do *Tableau de bord*, o *Balanced Scorecard* assenta sobre quatro perspetivas de análise: a financeira, a dos clientes, a dos processos internos e a da aprendizagem e crescimento.

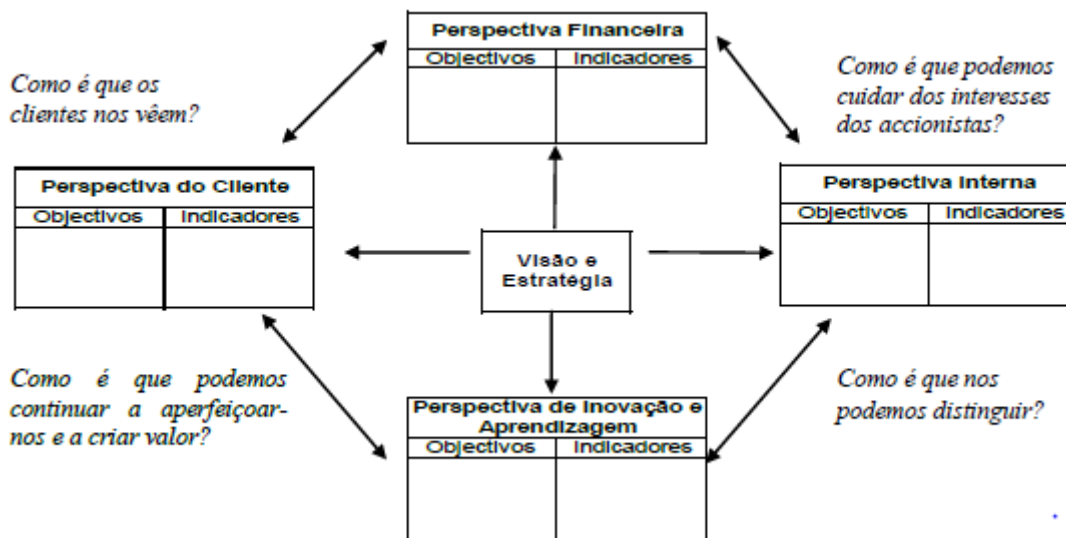


Figura 5 - Componentes do Balanced Scorecard

(Fonte: Kaplan & Norton, 1996)

A perspetiva financeira, consiste em medir a performance financeira da empresa através dos resultados gerados. Geralmente, os indicadores mais utilizados na medição desta perspetiva são o EVA, a rentabilidade do capital investido, o resultado operacional e o EBITDA.

No seguimento da perspetiva financeira temos a que diz respeito aos clientes. Esta perspetiva auxilia a organização a perceber o que os clientes pretendem de maneira a mantê-los constantemente satisfeitos e para que exista a retenção do cliente e a repetição da compra do bem ou serviço. Para a medição desta perspetiva utilizam-se indicadores de satisfação do cliente, de quota de mercado e de retenção de clientes, mas também é importante avaliar a rentabilidade que o cliente fornece à organização, pelo que, são também avaliados indicadores de rentabilidade das vendas.

A terceira perspetiva a analisar no *Balanced ScoreCard* é a que traduz os processos internos na empresa. Aqui existe a identificação das atividades internas consideradas críticas para o sucesso da organização. Verifica-se a eficiência dos processos e a capacidade que a organização tem de gerar bens/serviços de qualidade. Utilizam-se, nesta fase, indicadores que analisem a performance na criação do bem/serviço.

A última perspetiva baseia-se na aprendizagem e desenvolvimento organizacional. Existe o reconhecimento, por parte das empresas, que é necessário acompanhar a

evolução e as mudanças dos mercados, havendo para isso investimentos nas pessoas e no seu conhecimento.

Em suma, o *balanced scorecard* tem sido um instrumento muito utilizado pelas empresas, na medida, em que se torna uma vantagem competitiva na análise interna. As vantagens da introdução deste método numa organização passam por obrigar a uma reflexão interna sobre a visão, a estratégia e os objetivos da empresa, por melhorar a comunicação entre a gestão de topo e os restantes membros da organização e, por fim, ajuda a identificar onde existem desvios à implementação dos objetivos na empresa.

### 1.2.1 - Key Performance Indicators (KPI's)

Na tentativa de analisar a informação retirada da medição do desempenho nas organizações foram criados os indicadores de desempenho. Estes funcionam como um complemento dos sistemas de avaliação de maneira a garantir uma visão global e multidimensional dos mesmos (Kaplan & Norton, 1992). Assim, os KPI's são constituídos por um conjunto de medidas que tomam em consideração aspetos da performance organizacional considerados críticos para a situação atual e futura das empresas.

Medir o desempenho através dos indicadores permite identificar o estado de um determinado processo e/ou o seu resultado. Os KPIs são desenhados com o propósito de resumir a informação que chega em estado bruto e compará-la entre si. Pode afirmar-se que os KPIs têm como principal objetivo a orientação da ação por parte dos gestores. (Peterson, 2006)

Existem três tipos de indicadores que assistem na medição da performance: (Parmenter, 2007)

1. Indicadores chave de resultados ou *key result indicators* (KRIs): fornecem informações sobre o que foi feito até ao momento;
2. Indicadores de desempenho ou *performance indicators* (PIs): auxiliam a empresa na escolha do caminho que esta deve seguir para aumentar a performance operacional;
3. Indicadores chave de desempenho ou *key performance indicators* (KPI's): explicam com agir para aumentar a performance drasticamente.

Os KPIs têm na sua constituição uma faceta de versatilidade, uma vez que diferem de acordo com a sua natureza, os seus objetivos e a estratégia da organização, e também podem permitir a medição quantitativa ou qualitativa das atividades. (Bauer, 2004)

A implementação dos KPIs implica que exista uma avaliação diária ou semanal dos seus dados, pelo que a análise mensal ou trimestral de um indicador torna-o pouco credível na observação dos dados da organização. (Parmenter, 2007)

Os indicadores que fazem parte da constituição dos mapas estratégicos devem ser abrangentes de forma a serem um bom representante do que se pretende observar. Necessitam de ser de fácil entendimento para que o gestor consiga perceber intuitivamente como este é calculado e para que seja perceptível perceber as suas oscilações. A escolha do número de indicadores usados deve ser limitada para não dispersar a atenção do gestor. Por fim, o indicador não deve ser facilmente manipulado. (Neves, 2011)

A monitorização dos resultados gerados pelos KPIs deve ser, portanto, corrente e ponderada, requerendo que exista a cooperação dos diferentes elementos das organizações, desde os funcionários ao próprio cliente. (Parmenter, 2007)

### 1.3. Centros de responsabilidade

Para perceber a fundamentação dos centros de responsabilidade é necessário explicar a descentralização que antecede a constituição dos centros.

A descentralização consiste na delegação do poder de decisão aos responsáveis de cada centro. É, em parte, uma causa do crescimento das empresas, uma vez que se tornou impossível centrar o poder de decisão em apenas um elemento da organização. A descentralização é o efeito natural destas mudanças nas empresas, sendo que permite responder de forma mais rápida e eficiente às mudanças importantes na organização. (Atkinson *et al.*, 2012)

A decisão de descentralizar o poder dentro da organização pode ter vantagens e desvantagens. As vantagens passam por: (Norren *et al.*, 2011)

1. Permitir aos gestores de topo concentrarem-se na definição e implementação da estratégia da empresa, uma vez que as decisões quotidianas estão a cargo dos gestores dos centros;
2. Dar o poder aos gestores dos centros permite que a informação seja mais atual pois são eles que lidam com os clientes no dia-a-dia;
3. Ao eliminar os vários níveis de tomada de decisão permite a resolução mais rápida de problemas dos clientes;
4. Ao permitir que os gestores dos centros tomem decisões potencializa-se a sua evolução profissional;
5. Facilitar o poder aos gestores potencializa a sua motivação e a satisfação no trabalho.

As desvantagens que advêm de deixar o poder de decisão aos gestores de cada centro consistem na: (Norren *et al.*, 2011)

1. Incompreensão das consequências futuras das suas decisões;
2. Incapacidade de coordenar os objetivos da empresa com as decisões tomadas pelos gestores;
3. Dificuldade de implementação de novas ideias para a organização como um todo, sem a existência de uma direção forte e coesa.

As organizações descentralizadas necessitam de centros de responsabilidade que permitam aos seus gestores serem responsáveis por todas as decisões que dizem respeito ao seu centro. Assim, é considerado um centro de responsabilidade qualquer parte da organização que disponha de um chefe que é responsável por custos, rendimentos e/ou investimentos do seu centro e que tenha objetivos próprios orientados para a sua atividade. (Norren *et al.*, 2011)

A caracterização de centros de responsabilidade não pode ser feita apenas com base na estrutura organizacional das relações hierárquicas dos diferentes membros das empresas. A definição de centros de responsabilidade deve assentar em três condições que permitam o seu bom funcionamento:

1. A gestão de objetivos, onde existe a necessidade de convergir os objetivos do grupo com os dos centros de responsabilidade, estabelecendo os meios a utilizar,

os resultados espectáveis e um plano de incentivos que garanta o cumprimento desses objetivos;

2. A existência de estruturas descentralizadas que permitam à empresa delegar a autoridade aos responsáveis de cada centro para poder avaliar o bom funcionamento e rentabilidade do mesmo;
3. A responsabilização e a delegação de autoridade, apoiada por mecanismos de controlo que avaliem o desempenho e permitam o acompanhamento das obrigações que cada responsável tem de cumprir. (Jordan *et al.*, 2011)

O conceito de centros de responsabilidade permite diferenciá-los em três tipos, os centros de custos, os centros de resultados e os centros de investimento. A escolha do tipo de centro é crucial para o seu bom funcionamento uma vez que uma má decisão provocará uma omissão dos critérios de avaliação do desempenho do gestor do centro e também dos próprios resultados do processo de controlo de gestão da empresa.

No caso dos centros de custos, estes são centros em que os seus gestores têm o poder de decidir sobre custos mas não sobre rendimentos ou investimentos. A organização pode avaliar a performance dos gestores destes centros comparando os custos atuais do centro com os que foram orçamentados para aquele nível de trabalho. (Atkinson *et al.*, 2012)

É possível dividir este centro em dois tipos: o centro de custos padrão, em que se estabelece um custo unitário para aquela atividade, e os centros de custo discricionários, em que não é possível diferenciar o tipo de produto dessa atividade. Este tipo de centro tem como principal fim a acumulação de custos decorrentes daquela atividade, não havendo preocupação por parte do gestor dos imputar ao bem ou serviço. (Jordan *et al.*, 2011)

Os centros de resultados têm a característica dos seus gestores poderem controlar proveitos e custos mas não controlarem o custo de aquisição do produto ou serviço que compram, nem o investimento feito naquele centro. Alguns centros têm o poder de controlar o preço a que vendem o seu bem ou serviço, o *stock* que têm e de fazerem promoções. Para avaliar a performance deste centro, normalmente visualizam-se as vendas e, conseqüentemente, os lucros que obtiveram. (Atkinson *et al.*, 2012). Este tipo de centros podem ser organizados tendo em conta a sua tipologia, isto é, podem ser descentralizados por: (Jordan *et al.*, 2011)

1. Funções: Existe a transformação de alguns centros de custos em centros de resultados de onde resultam vendas internas, o que implica a predefinição de preços para a valorização das prestações interna;
2. Produto: consiste na separação das principais funções da empresa em produtos ou famílias de produtos. As motivações que levam a escolher esta descentralização têm como fundamento a dimensão, o número e diversidade de produtos e de mercados;
3. Projeto: consiste em atribuir a cada projeto um centro de resultados, onde custos e proveitos são mensurados tendo em conta aquele projeto específico.
4. Atividade: É aplicável a empresas que desenvolvam atividades distintas. Existe a segmentação da empresa em atividades onde o seu gestor é responsável pelos seus recursos.

Por fim, os centros de investimentos têm a característica de permitir que o seu responsável decida não só sobre recursos que originem proveitos e custos, mas também sobre elementos patrimoniais, como ativos e passivos. Assim, o responsável deste tipo de centros tem de melhorar os resultados gerindo os ativos e passivos consoante o nível de atividade do seu centro. É possível confundir os centros de investimentos existentes nas organizações como se eles próprios fossem pequenas empresas trazendo conflitos a nível estratégico e de gestão, no entanto, as diferenças entre os centros de investimento e as empresas são evidentes uma vez que os objetivos deste tipo de centros são delegados pela empresa e têm de ir de encontro com os objetivos definidos por esta. Ao nível financeiro também se identificam diferenças porque as decisões financeiras são todas tomadas pelas empresas estando distanciadas dos centros de investimento. É, de igual modo, importante salientar que a tomada de decisão ao nível dos recursos humanos também é deliberada tendo em conta as diretrizes da empresa e não do centro de investimento.

## 1.4. Informação financeira para a gestão

A informação financeira para a gestão é um elemento chave na construção de um sistema de controlo de gestão, uma vez que é através da sua estruturação que é possível disponibilizar à gestão de topo a informação relevante para a tomada de decisão.

A tomada de decisão dos gestores é, em grande parte, suportada por elementos que estão presentes na contabilidade.

A contabilidade consiste num subsistema de informação financeira baseada em operações realizadas pelas entidades e registada em suportes próprios com o objetivo de se obterem quadros e outros elementos que permitem a avaliação económico-financeira da empresa. (Borges *et al.*, 2004)

São considerados como desenvolvidos, todos os sistemas contabilísticos que permitem produzir informação com fins, critérios e âmbitos diferentes. Estes sistemas dividem-se em duas áreas: a contabilidade geral (ou financeira) e a contabilidade analítica. (Rodrigues & Simões, 2008)

Em relação à contabilidade geral, esta tem como objetivo a produção de informação financeira para a empresa como um todo e tem a função de apresentar a situação patrimonial ativa e passiva assim como os resultados globais de uma organização. (Borges *et al.*, 2004)

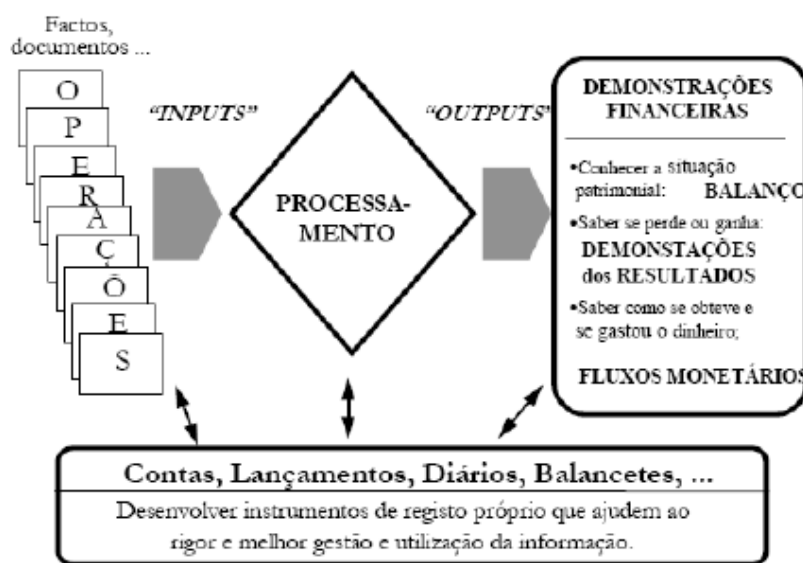


Figura 6 - Papel da Contabilidade

(Fonte: Borges *et al.*, 2004)

No entanto, a contabilidade meramente financeira, considerada como tradicional, tem vindo a ser criticada por diversos autores por ser de curto prazo e por ser orientada apenas para o interior da empresa. (Hyvönen, 2008) Assim sendo, a contabilidade tradicional denota uma lacuna no que toca a análise de elementos organizacionais descentralizados, pelo que é necessário na empresa a existência de informação que dê o conhecimento da execução financeira de cada atividade. (Borges *et al.*, 2004) Desta carência nas empresas surgiu a contabilidade analítica.

Esta vertente da contabilidade tem o propósito de fornecer informação sobre gastos, rendimentos e resultados em níveis desagregados e de forma adequada para satisfazer a necessidade de informação dos gestores. (Rodrigues & Simões, 2012)

A contabilidade de gestão evoluiu com o desenvolvimento dos mercados e dos sistemas produtivos. Nos primórdios da sua existência, o seu papel passava apenas por recolher informação sobre custos de maneira a que os produtores ajustassem os preços com o intuito de aumentar as margens. No entanto, com a mudança do poder de mercado dos produtores para os consumidores e com o aparecimento de novos modelos de gestão os produtores começaram a focar-se no planeamento e na previsão. Assim, a contabilidade de gestão passou a ter como principal característica, não só produzir informação sobre resultados mas também constituir um instrumento de apoio à tomada de decisão para um controlo de gestão eficiente, através de informação relevante. (Cokins *et al.*, 2012)

É defendido que a eficácia de uma estratégia aumenta com a implementação de sistemas de contabilidade de gestão. As empresas começaram a ganhar vantagens competitivas através da implementação destes sistemas, que têm por base tecnologia informática que permite a integração de processos, reforça a integridade da informação e permite uma melhor gestão dos recursos. Contudo, recentes estudos demonstram que este processo é de difícil implementação uma vez que as melhorias na performance não são visíveis no curto prazo, levando a uma certa desconfiança e reticência na sua implementação. (Hyvönen, 2008)

Os principais objetivos desta vertente da contabilidade são caracterizados por permitirem determinar os custos de produção, fornecer informação de controlo que permita ao gestor planear e controlar dentro da sua área de responsabilidade e por fim, tem como objetivo fornecer informação que permita a tomada de decisão focando a atuação em custos e proveitos diferenciais. (Rodrigues & Simões, 2012)

A sua preparação também requer um certo cuidado uma vez que é necessário identificar os segmentos de análise (dimensões), definir as metodologias de custeio a utilizar, apurar a afetação a cada segmento e a cada objeto de valor e por fim, elaborar relatórios periódicos da situação económico-financeira da empresa. (Rodrigues & Simões, 2012)

O desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão evolui em quatro fases. (Kaplan & Cooper, 1998).

A primeira fase é caracterizada pelos sistemas serem inadequados pois geram informação pouco relevante e pouco fiável, levando à necessidade de grandes ajustamentos após o encerramento da contabilidade financeira.

Na segunda fase, os sistemas existentes verificam a possibilidade de mensurar inventários, pelo que existe a informação sobre o custo dos produtos. Estes sistemas consideram a existência de gastos diretos por centros de responsabilidade e assumem que os indiretos são alocados em função do volume. Devido à inadequada forma de estimar os custos e a rendibilidade de produtos, os autores, consideram este sistema de fraca utilidade.

Os sistemas que se inserem na terceira fase, apesar de utilizarem o sistema tradicional para preparar relatórios externos e utilizam métodos convencionais para alocar os custos indiretos, apresentam custos baseados em atividades para analisar os processos, as produções, os serviços e os clientes.

A última, e quarta, fase da implementação de um sistema de contabilidade de gestão as empresas passa a ter a integração dos sistemas CBA e do *feedback* operativo, havendo uma mudança do que é importante destacar. Nesta fase a informação é fornecida a quem toma decisões, na tentativa de melhorar processos.

Ao analisar as fases de implementação descritas acima, podemos afirmar que a contabilidade analítica tem um grande peso na evolução do sistema uma vez que toma como objeto de valor a atribuição financeira a segmentos selecionados pela empresa para acompanhar a performance financeira em várias dimensões, a utilização de recursos e o nível de produção. (Borges *et al.*, 2004)

Para ser possível a organização da informação, é necessário escolher qual o modelo de apuramento de resultados a utilizar, no que diz respeito à forma, a abrangência e aos objetos da contabilidade analítica. (Jordan *et al.*, 2011)

No que diz respeito à forma, esta pode ser realizada pela lógica da absorção e pela lógica da contribuição.

Em relação aos modelos que seguem a lógica da absorção, estes defendem que se existem custos na empresa alguém tem de os suportar, isto é, os custos, sejam diretos ou indiretos, têm todos de ser imputados ao objeto final, independentemente da forma de imputação. (Jordan *et al.*, 2011)

Contudo, o modelo de apuramento de resultados de acordo com a lógica da absorção denota certas falhas na sua essência como: (Jordan *et al.*, 2011)

- Não ser certo que seja o produto/serviço a absorver todos os custos;

- O aumento do peso da mão-de-obra indireta nos custos totais;
- A imputação dos custos ser realizada em relação ao volume de produção;
- Ter uma abrangência exclusiva a produtos, deixando de ser útil em empresas de serviços e comerciais;
- Conduzir a atenção do gestor para problemas de forma de imputação de custos e não para problemas de fundo;
- Ser estático e reativo, uma vez que é aplicado de forma mecânica, independentemente da realidade;
- Imputar de forma errónea os custos em determinadas fases de produção;
- Não demonstrar o verdadeiro custo do objeto;
- Não permitir a comparação do custo real com o custo padrão;
- Não permitir a análise por centros de responsabilidade uma vez que o produto qual chega aos centros de responsabilidade finais de produção, já tem imputados custos cujo gestor desse centro não deve ser responsabilizado;
- Perder-se o controlo sobre custos indiretos.

Por todos estes fatores, a lógica de apuramento dos resultados por absorção é considerada como sendo de pouca utilidade no que toca ao auxílio da decisão dos gestores.

Contrapondo este método, existe o método da lógica da contribuição, onde são registados nos segmentos apenas os custos diretos. Os fatores que não são diretamente afetos à produção do bem/serviço não lhe devem ser atribuídos, pelo prejuízo de não se saber ao certo o seu contributo para os resultados (Jordan *et al.*, 2011; Rodrigues & Simões, 2012)

Assim sendo, este modelo de contribuição, obriga as empresas a ter elementos de contabilidade mais vocacionados para o apoio à gestão de maneira a que: (Jordan *et al.*, 2011):

- Obriga a existência de segmentos de análise;
- Quebra a tradição ao usar a contabilidade multidimensional em deterioramento da contabilidade unidimensional;
- É mais objetivo, na medida em que não estrutura os custos apenas pelas funções da empresa;

- Considera relações causa-efeito no que diz respeito aos custos dos vários segmentos;
- Evita a distorção de informação uma vez que não imputa custos indiscriminadamente;
- Preocupa-se mais em agrupar os custos, rendimentos, ativos e passivos do segmento a que pertencem do que a imputar exclusivamente custos;
- Facilita o uso de padrões e a valorização dos recursos;
- Torna a análise dos gestores facilitada pois os resultados obtidos dependem das escolhas estratégicas dos responsáveis de cada centro;
- Permite a eliminação da perspectiva reducionista de custos, uma vez que um aumento de custos pode não ser obrigatoriamente mau assim como uma diminuição não implica algo bom.

Assim, o método de apuramento de resultados por contribuição veio revolucionar o apuramento de custos e resultados, mais concretamente através da análise por segmentos. Esta análise implica que os fatores económicos e financeiros que digam respeito a um determinado segmento sejam contabilizados nesse segmento. (Jordan *et al.*, 2011)

Desta forma, os segmentos são caracterizados por gerarem valor pois têm um determinado nível de proveitos, consomem e utilizam recursos e, conseqüentemente, originam margens.

A lógica do apuramento por contribuição leva à sua apresentação por escada, ou, também denominada de, contribuição por graus, onde os segmentos mais básicos são repartidos integrando sucessivamente segmentos mais globais. Esta repartição evita eventuais distorções da informação financeira provocadas por repartições com base em critérios que não estão na origem do consumo dos recursos. Na tentativa de se tornar ainda mais completa, a análise de contribuições por segmentos analisa o nível de investimento que está afeto a um determinado segmento, alterando a sua margem de contribuição. Este cálculo do investimento é realizado através do ativo económico que corresponde à soma dos ativos fixos líquidos médios com as necessidades de fundo de manuseio. Sendo estes dados referentes a um investimento que implicitamente têm um financiamento associado, é necessário calcular a taxa de custo do capital a utilizar para apurar o custo financeiro afeto a cada realidade de análise. (Jordan *et al.*, 2011)

Desta forma, determinar o resultado por segmentos permite apurar margens de contribuição individuais e possibilita conhecer os níveis de contribuição que cada segmento tem na estrutura da empresa.

#### 1.4.1 Perspetiva Multidimensional

O uso eficiente dos sistemas de informação é considerado como sendo fundamental uma vez que garante, não só, uma vantagem competitiva para a organização como também é considerado como o veículo de produtividade e de aumento das competências pessoais. (Doll& Torkzadeh, 1998)

A existência de sistemas multidimensionais tem como principal objetivo organizar a informação para a gestão. Estes sistemas incluem três dimensões. Em primeiro lugar, tem como função apoiar a decisão em dois aspetos, na resolução de problemas e na racionalização da decisão. A segunda dimensão toma em consideração a integração do trabalho que pode tomar uma orientação horizontal, quando o SIG é usado para coordenar atividades dentro de um grupo de trabalho, ou uma orientação vertical, quando o SIG é usado para avaliar a performance e comunicar os resultados aos superiores. A última dimensão está relacionada com o serviço ao cliente, em que o SIG tem como fim a melhoria do serviço para os clientes internos e externos. (Wiersma, 2009)

A estrutura organizacional de um sistema de informação para a gestão baseado numa lógica multidimensional tem de respeitar alguns princípios.

Em primeiro lugar tem de existir a contabilidade financeira, considerada tradicional, para auxiliar a empresa no cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais. Esta contabilidade é por norma estruturada tendo por base um plano de contas que, em Portugal, está incluído no Sistema de Normalização Contabilística (SIG). De seguida, existe a estruturação por naturezas. Estas são constituídas por uma organização dos rendimentos e gastos e dos ativos e passivos de forma a construir relatórios de gestão que satisfazem as necessidades de informação dos gestores. Por fim, a existência de dimensões traduz o que é a informação relevante para cada centro, sendo cada dimensão estruturada por segmentos onde são registados as naturezas de rendimentos, gastos, ativos e passivos com o objetivo de obter a informação organizada por múltiplos segmentos de análise. Os segmentos podem ser de quatro dimensões: (Rodrigues & Simões, 2012)

- Dimensão negócio: produtos, negócios, serviços, projetos, obras, lojas;

- Dimensão mercado: clientes, mercados, países ou regiões, canais de distribuição;
- Dimensão processos: as atividades, processos ou recursos;
- Dimensão organizacional: centros de responsabilidade, equipas ou pessoas

Assim, para a boa construção e estruturação de um sistema de gestão multidimensional, é recomendável o cumprimento das seguintes sugestões: (Rodrigues & Simões, 2012)

1. O registo de todos os rendimentos e gastos deve ser obrigatório em todas as dimensões e no respetivo centro de valor. Quando se observar a não existência de correspondência entre o custo ou o resultado e um segmento, este deve ser registado num segmento denominado de "Comuns ao segmento". (Quadro 1)

<b>Registo nas dimensões (Segmentos)</b>			
Negócio	Mercado	Processos	Estrutura
✓	✓	✓	✓

*Quadro 1 - Registo multidimensional de rendimentos e gastos*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

2. Os ativos e passivos são de igual modo registados nas dimensões de mercado, negócio e estrutura. No entanto, e devido à função da dimensão processos ser de apuramento de custos ou proveitos, não existe registo nesta dimensão do ativos económicos. Este registo permite à empresa conhecer o volume de capital afeto a cada um dos segmentos.

<b>Registo nas dimensões (Segmentos)</b>			
Negócio	Mercado	Processos	Estrutura
✓	✓	-	✓

*Quadro 2 - Registo multidimensional de ativos e passivos*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

3. É necessário criar um registo de operações internas, através da construção de um sistema de contas autobalanceante, utilizando as contas codificadas pelo número

9. Esta permite o controlo das transferências realizadas pelos diferentes centros de responsabilidade.

<b>Registo operações (Exemplo: Registo de horas)</b>				<b>Registo nas dimensões (Segmentos)</b>			
Data Registo	Nº horas	Descrição	Conta classe 9	Negócio	Mercado	Processos	Estrutura
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

*Quadro 3 - Registo multidimensional de operações internas*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

Este último registo é de extrema importância, sendo considerado o principal na implementação de um sistema multidimensional uma vez que permite transformar custos considerados indiretos em custos diretos.

Através da aplicação deste sistema de contabilidade multidimensional as empresas passam a conseguir aproximar a informação financeira da informação económico-financeira de forma a satisfazer as necessidades de informação dos gestores dos centros. Desta maneira, as empresas passam a ter não uma mas várias demonstrações financeiras por segmentos. (Rodrigues & Simões, 2012)

## 1.5. Sistemas de incentivos

Na tentativa de persuadir os diversos elementos da organização a seguir as indicações fornecidas pela gestão de topo, é necessário que estes se sintam motivados. Para gerar a motivação nos colaboradores, as empresas implementaram um conjunto de incentivos relacionados com as conquistas individuais de cada um. Os sistemas de incentivos podem ser de origem positiva, onde existem recompensas pelo trabalho conseguido, ou podem ser origem negativa, em que existe a penalização pelas ações tomadas. Apesar da gestão de topo poder decidir quais dos tipos de incentivos quer para a sua organização, é comprovadamente mais eficiente e mais vantajoso para as empresas introduzir incentivos positivos. (Anthony & Govindarajan, 2007; Flamholtz, 1996)

Os incentivos e recompensas podem assumir duas formas. A primeira, deriva da satisfação que o colaborador retira de exercer aquela função e denominada de motivação intrínseca. A segunda, a motivação extrínseca, representa os casos em que o colaborador exerce a função apenas com vista a receber a recompensa. É importante reter que a atribuição dos incentivos não pode ser um ato isolado, é necessário voltar a motivar o

colaborador a proceder da mesma forma, voltando a atribuir-lhe o incentivo. (Flamholtz, 1996)

Pode afirmar-se que os sistemas de incentivos procuram atingir três objetivos: (Santos, 2012).

1. Fazer corresponder o nível de desempenho do trabalhador a uma recompensa;
2. Adequar os comportamentos de forma a concretizar os objetivos da empresa;
3. Promover a retenção de capital humano, dando a devida importância à sua contribuição para o crescimento da organização.

É importante, na definição dos incentivos, que esta não assente apenas na variação do lucro, uma vez que a longo prazo denotam-se falhas noutras vertentes da gestão. Os incentivos devem, de igual forma, fundamentar-se na ideia que atribuir incentivos diferentes aos centros de responsabilidade pode promover situações de competição em deterioramento de situações de cooperação. (Neves, 2011)

Na constituição dos sistemas de incentivos é imperativo ter em conta um conjunto de fatores. Primeiramente, é necessário definir um conjunto de indicadores de desempenho. Esta escolha vai ser influenciada pela política das empresas em relação aos objetivos que pretende atingir e à sua cultura, uma vez que para cada patamar hierárquicos são necessários indicadores diferentes. A forma de pagamento do incentivo é outro fator a ser definido, pois pode variar entre dinheiro até à entrega de ações da empresa. Outro fator a definir diz respeito à forma de atribuição do incentivo, sendo que esta pode ser definida através de uma fórmula rígida ou através do livre arbítrio dos administradores. Ainda a par com o fator anterior, é preciso definir a importância que o incentivo tem para o colaborador. Após analisar e deliberar sobre os fatores supra citados, é preciso definir a frequência com que será dado o prémio, assim com a sua periodicidade de pagamento, isto é, se é paga na totalidade ou deferida ao longo de um período. (Neves, 2011)

A recompensa que tem origem nos sistemas de incentivos monetários aumenta o esforço e a performance que os indivíduos colocam na realização de uma tarefa. Assim, o esforço atribuído a uma tarefa podem afetar a performance em três formas: (Malmi & Brown, 2008)

1. Na direção do esforço, isto é, as tarefas que os indivíduos se concentram;
2. Na duração do esforço, isto é, no tempo dedicado a realizar uma tarefa;

3. Na intensidade do esforço, isto é, na quantidade de atenção dada à realização da tarefa.

Com todos estes fatores, é intuitivo perceber que os sistemas de prêmios e incentivos estão fortemente relacionados com o sistema de avaliação da performance definido pela organização.

## 2. O Turismo e a Hotelaria

Para permitir um melhor enquadramento do projeto implementado, é importante explicar o funcionamento, a organização e a evolução do setor do turismo e da hotelaria em Portugal e no mundo, fornecendo uma ideia das especificidades do negócio e das suas características.

A rápida evolução da humanidade durante o século XX, imposta pelas duas guerras mundiais, foi imperativa no que diz respeito ao desenvolvimento dos transportes e da comunicação, levando, conseqüentemente, à evolução da indústria hoteleira no mundo. Nessa altura, a construção e localização dos hotéis era escolhida tendo em conta as zonas onde existia maior concentração de atividade económica e de empregos. O típico hotel no início do século era composto tendo como base dois vetores, o alojamento e a restauração. No entanto, e com o crescimento dos mercados, a estrutura organizacional modificou-se no sentido de diversificar a prestação do serviço. A diferenciação passou por ter um conhecimento prévio dos gostos dos clientes e por garantir outros serviços que prolongassem a sua estadia. (Rutherford & O'Fallon, 2007)

O crescimento da indústria hoteleira foi altamente impulsionado pela expansão do turismo. Sendo uma atividade em constante mutação, o conceito de turismo tem sofrido alterações ao longo do tempo, na tentativa de se ajustar as novas necessidades e aos desejos impostos pelos seus intervenientes. (Cunha, 2009)

Para caracterizar os intervenientes no turismo, podemos definir que o turista é o indivíduo que *“passa pelo menos uma noite num estabelecimento de alojamento coletivo ou num alojamento privado no local visitado”*. (Cunha, 2009)

Ao longo dos anos, as motivações que levam ao turismo diversificaram-se. Podem identificar-se os seguintes tipos de turismo: (Cunha, 2009)

1. Recreio: Consiste nas deslocações por motivos de curiosidade, para desfrutar paisagens ou para simplesmente fugir a condições climatéricas adversas;
2. Repouso: O turista desloca-se na tentativa de obter relaxamento físico e mental, para benefício da sua saúde;
3. Cultural: Resulta da vontade que o turista tem em ver coisas novas, de aumentar os seus conhecimentos e absorver vivências de outras culturas;

4. Étnico: Consiste em observar as expressões culturais dos povos exóticos, levando o turista a visitar as casas dos nativos, assim como assistir às suas danças e cerimónias;
5. Natureza: Este tipo subdivide-se em turismo ambiental e ecológico. O primeiro diz respeito ao turismo relacionado com os diversos aspetos da terra, do mar e do céu, enquanto o segundo, inclui as viagens para áreas naturais na tentativa de compreender a natureza e a sua evolução;
6. Negócios: Como o próprio nome indica, consiste nas viagens realizadas para concretizar negócios e participar em reuniões;
7. Desportivo: Consiste em viagens para assistir a manifestações desportivas ou para participar nelas.

Estritamente relacionado com o turismo está a indústria hoteleira. Esta, como o nome indica, é constituída por hotéis. Para o Instituto Nacional de Estatística um hotel é: *“Estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e direto para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento.”* (INE, 2014)

Sendo uma área de serviços, a hotelaria tem como características a intangibilidade dos seus serviços, a produção no local de consumo e o não armazenamento dos produtos. No que toca à intangibilidade, esta diz respeito ao facto de não se poder observar o produto antes de este ser consumido. O local de consumo ser o mesmo que o de produção provoca a dificuldade na estandardização do serviço pois esse resulta da interação entre o prestador e o consumidor. Por fim, é impossível transferir a capacidade de produção de um período de pouco consumo para um período de maior consumo.

Para além das características comuns ao sector dos serviços, a hotelaria e, mais concretamente, o turismo, têm características específicas como, a reduzida exposição aos serviços, a compra estar ligada a um grau de emotividade e irracionalidade, o local de consumo ser distante, a importância dos canais de distribuição na venda do serviço e por fim, tem uma grande dependência dos serviços complementares. (Cunha, 2009)

Na tentativa de prestar um serviço completo aos seus clientes, os hotéis têm de possuir três tipos de serviços, alojamento, alimentação e bebidas. No que toca ao serviço de alojamento este consiste num aluguer de um espaço durante um período de tempo que

potencializará um conjunto de experiências. O serviço de bebidas é em todo similar ao negócio de uma grande superfície comercial, uma vez que os produtos são disponibilizados aos clientes de maneira semelhante com o objetivo de satisfazer a procura e a necessidade do cliente com o mínimo de capital investido. No que toca à alimentação, este não deixa de ser um serviço mas requer a manutenção de inventários e a conversão de produtos em bruto em produtos acabados com a finalidade de serem servidos ao cliente. (Harris & Brown, 1998)

Em Portugal, é importante contextualizar a evolução que o turismo e a hotelaria tiveram nos últimos quarenta anos.

Foi após a revolução do 25 de Abril de 1974 que o turismo em Portugal teve um grande crescimento. Como é possível verificar na Figura 7, o sector do turismo em Portugal verificou um aumento de 300 milhões de chegadas após a revolução para perto de 700 milhões no início do século XXI. Esta tendência de crescimento teve duas épocas em que se inverteu, nos anos 1990-1991, devido à crise do petróleo e em 2001-2003 devido aos ataques terroristas nos Estados Unidos da América em 2001. A tendência de decréscimo não se verificou nos restantes anos, tendo sido registadas 900 milhões de chegadas de turistas internacionais em 2007. Este aumento de chegadas refletiu-se num aumento das receitas do sector, tornando o turismo um setor indispensável para a economia portuguesa tendo um peso de 4,5% em 2000.

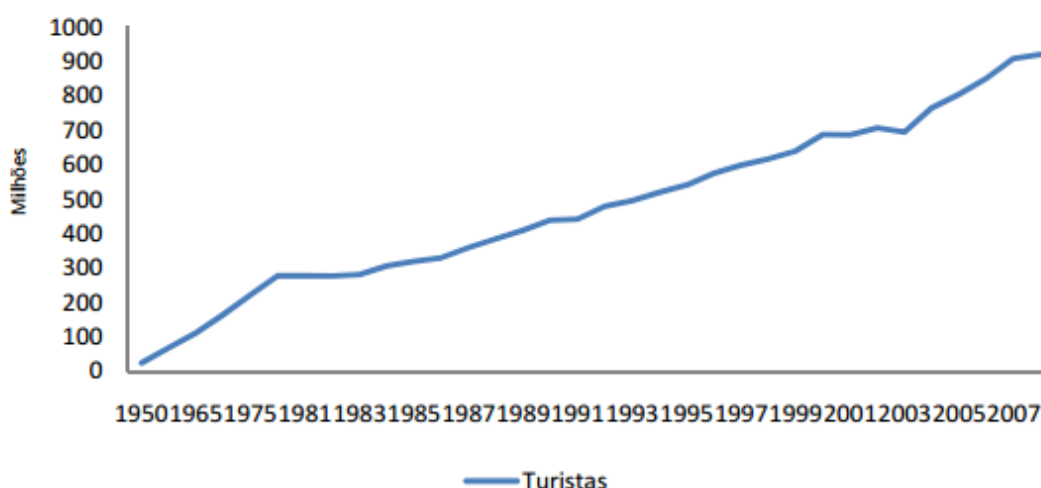


Figura 7 - Chegadas Mundiais de Turistas Internacionais (1950-2008)

(Fonte: UNWTO – *World Tourism Barometer*, 2009)

Em 2008 e 2009, com a chegada da crise financeira registou-se uma quebra no total de chegadas de turistas dos principais mercados estratégicos para Portugal, a Alemanha, o Reino Unido, a França e a Espanha, em cerca de 3%, refletindo-se também no PIB com uma retração de 0.2%.

No entanto, segundo o relatório do UNWTO em 2015, as chegadas de turistas a Portugal registaram um crescimento significativo desde 2010, obtendo taxas de crescimento de 3,7% em 2012, 8% em 2013 e 12,3% em 2014, levando conseqüentemente a um aumento das receitas em cerca de 2,7%. (Quadro 4)

País	Chegadas internacionais de turistas			Receitas	
	2012/2011	2013/2012	2014/2013	2014	2014 (€)
Portugal	3,7%	8,0%	12,3%	2,7%	13.808M

Quadro 4 - Chegadas de turistas (2012-2014)

(Fonte: UNWTO)

No início do crescimento do turismo em Portugal, o único produto turístico era o "Sol e Mar", também conhecido como 3S - *Sun, Sea and Sand*, o que demonstrou ser um problema para o país devido à sua sazonalidade fazendo com que a procura de Portugal por parte do turistas fosse apenas para os meses mais quentes de julho, agosto e setembro. Como consequência direta, as receitas turísticas apenas tinham relevância nestes meses, tornando o turismo pouco significativo para o país.

O aumento da concorrência neste tipo de produtos fez com que fosse necessário diversificar a oferta, apostando na cultura e no património nacional. Assim, os 3S passaram a ser *Sophistication, Specialization and Satisfaction*, sendo introduzidos novos produtos no turismo como indica o Quadro 2. (Cunha, 2009)

Produtos turísticos	Motivação Básica
<b>Turismo de Sol e Mar</b>	Destinado a turistas que pretendem relaxar, apanhar sol e realizar atividades de baixa intensidade
<b>Turismo de Saúde e Bem-Estar</b>	Para um público-alvo interessado em recuperar o bem-estar físico e psíquico
<b>Turismo "City Breaks"</b>	O turista tem como objetivo conhecer uma cidade e as suas atrações monumentais
<b>Turismo Cultural e paisagístico</b>	Tem a finalidade de descobrir conhecer e explorar os atrativos de uma região.

<b>Turismo de gastronomia e vinhos</b>	O turista usufrui de produtos típicos e aprofunda o seu conhecimento sobre o património enológico e gastronómico de um território
<b>Turismo de natureza</b>	Consiste na vivência de experiências de grande valor simbólico pela interação com a natureza
<b>Turismo de Golfe</b>	O público-alvo procura usufruir de campos de golf diferentes do habitual
<b>Turismo náutico</b>	O turista procura desfrutar de uma viagem ativa em contacto com a água, com possibilidade de realizar todo o tipo de atividades náuticas em lazer ou em competição
<b>Turismo de negócio</b>	Estas viagens têm como objetivo principal assistir ou participar em reuniões
<b>Turismo de <i>resorts</i> ou turismo residencial</b>	É apelidado de turismo de nova geração, nos quais é oferecido um conjunto variado de atividades e experiências.

*Quadro 5 - Produtos Turísticos em Portugal*

(Fonte: Turismo de Portugal)

Os países da bacia mediterrânica, como a Espanha, a Turquia, a Grécia, a Croácia, o Egipto, Marrocos e a Tunísia, são os principais destinos concorrentes de Portugal. Entre 2006 e 2011, a Turquia, seguida de Marrocos, foram os destinos que obtiveram um melhor desempenho ao nível de entradas de turistas. (Quadro 6)

<b>Destinos</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>CAGR (2006-11)</b>
<i>Espanha</i>	58.004	57.666	57.192	52.178	52.677	56.694	-0.5%
<i>Turquia</i>	19.820	23.341	26.337	27.077	28.632	31.456	9.7%
<i>Grécia</i>	16.039	16.154	15.047	14.051	15.007	16.427	0.5%
<i>Croácia</i>	7.988	8.559	8.665	8.694	9.111	9.927	4.4%
<i>Egito</i>	9.083	11.091	12.835	12.536	14.731	9.845	1.6%
<i>Marrocos</i>	6.558	7.408	7.879	8.341	9.288	9.342	7.3%
<i>Bulgária</i>	7.499	7.726	8.533	7.873	8.374	8.713	3.0%
<i>Tunísia</i>	6.550	6.762	7.050	6.901	6.903	4.784	-6.1%

*Quadro 6 - Evolução da entrada de turistas estrangeiros nos principais destinos concorrentes de Portugal*

(Fonte: PENT-Horizonte 2013-2015)

No que toca à concorrência interna, existiam em Portugal, em 2014, 1723 empreendimentos turísticos, sendo que disponibilizam aos turistas 130.596 unidades de

alojamento (nº quartos ou apartamentos). A tipologia dos empreendimentos turísticos existentes em Portugal pode ser distinguida em 6 categorias, os hotéis, os apartamentos turísticos, os hotéis apartamento, os hotéis rurais, os aldeamentos turísticos e, por fim, as pousadas. (Deloitte, 2015). Estes dados podem ser observados no quadro do anexo 1.

Em relação à sua distribuição é possível afirmar que a maioria da oferta é realizada por hotéis (71%) e, conseqüentemente, são estes que possuem a maior percentagem de unidades de alojamento (73%). (Deloitte, 2015)

Em Portugal, a maioria dos empreendimentos turísticos, cerca de 72%, têm uma classificação de 3 e 4 estrelas (37% e 35%, respetivamente), seguindo-se a categoria de 2 estrelas com cerca de 16% dos empreendimentos. Em relação aos extremos existem 133 empreendimentos turísticos de 5 estrelas que representam 8% da população e 2% são constituídos por hotéis de 1 estrela. (Deloitte, 2015)

Em relação à sua distribuição, dos 1723 empreendimentos 24% localizam-se a sul de Portugal, o norte e o centro têm, cada um, 21% e Lisboa tem 15%. No entanto, a oferta de unidades de alojamento não é proporcional com a distribuição, uma vez que Lisboa tem 20% das unidades de alojamento quando só possui 15% dos empreendimentos. A maior fatia das unidades alojamentos localiza-se a sul com 33% das unidades. (Deloitte, 2015)

Em relação à quota de mercado, 278 empreendimentos fazem parte das 20 maiores cadeias. No total representam 38.611 unidades de alojamento com um conjunto de 80.826 camas, que representam 28,19% do total de camas disponíveis. No quadro do anexo 1, pode observar-se as 20 principais cadeias hoteleiras ordenada por ordem decrescente de unidades de alojamento.

Daí é possível destacar que a principal cadeia, em Portugal, é o Pestana Hotels & Resorts desde 2007, sendo seguindo pela Vila Galé Hotels, Accor Hotels, Tivoli Hotels & Resorts e, este ano, pela SANA Hotels.

É, de igual modo, possível inferir que apesar destas 20 cadeias possuírem 29,5% das unidades de alojamento disponíveis no país, são os considerados independentes que possuem a maior fatia, 37,2%.

Nos últimos anos a tendência do turismo, e conseqüentemente da hotelaria, é de crescimento, tendo crescido entre 2012 e 2013 cerca de 1,9%, mesmo com a situação de crise financeira que o país atravessava. É expectável para o ano de 2015 que esta tendência se mantenha.

### 3.A empresa alvo do projeto

O projeto de modelização de um sistema integrado para a gestão será realizado tem como fim ser implementado numa empresa do ramo hoteleiro situada na zona oeste de Portugal.

Esta zona é caracterizada como tendo uma longa costa marítima, sendo ideal para a prática do turismo Mar e Sol. É, de igual modo, uma parte do país com um rico património cultural e com várias indústrias.

O grupo hoteleiro em causa é constituído por três hotéis e um parque aquático. A diversidade de opções é algo que caracteriza este grupo pois os hotéis em causa são localizados junto à costa, em cidades históricas e em núcleos de negócios, potencializando diferentes tipos de turismo aos seus clientes. A estrutura organizacional do grupo pode ser vista no organigrama representado pela Figura 8.

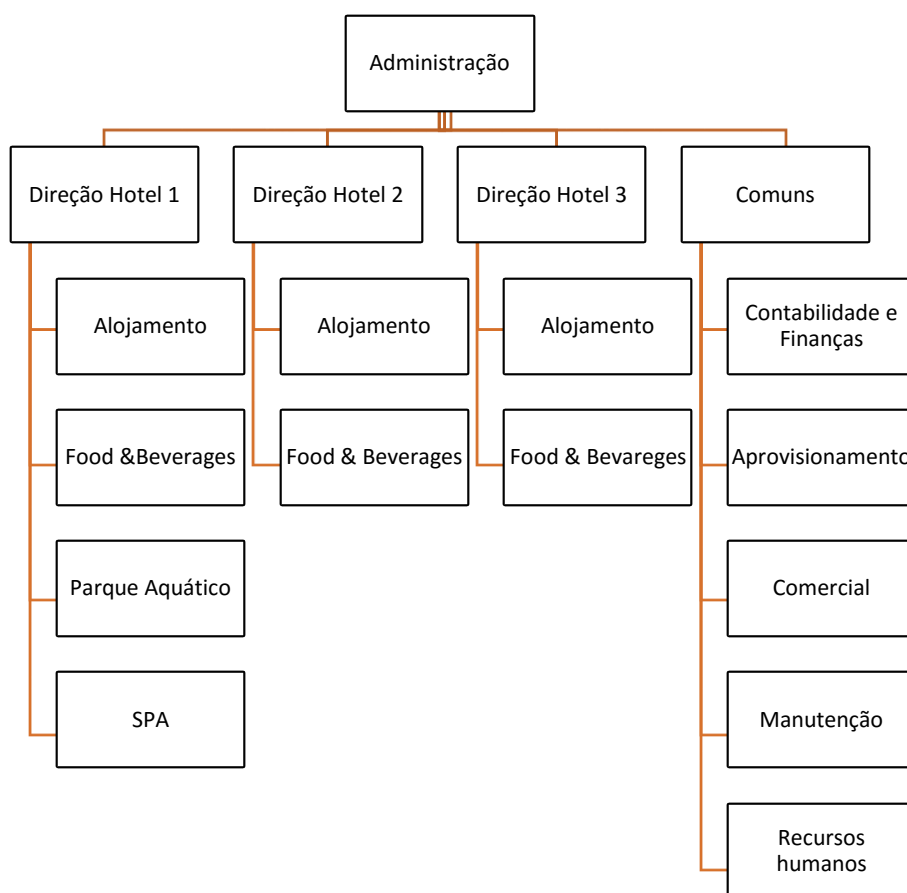


Figura 8 - Organograma do Grupo

(Fonte: Elaboração própria)

Estando no mercado há cerca de 20 anos, este grupo foi evoluindo e crescendo através da aquisição de novos hotéis e da aplicação de técnicas e serviços hoteleiros que visam a satisfação dos seus clientes.

A sazonalidade do negócio obriga a que existam picos de contratação e de dispensa, sendo que em permanência existem, em todo o grupo, cerca de 80 colaboradores, podendo atingir os 170 colaboradores na época alta. A distribuição destes colaboradores não é a mesma pelos 3 hotéis, uma vez que estes têm dimensões diferentes. Assim, o Hotel 1 é o que possui um maior volume de negócios e, conseqüentemente, tem afeto ao seu funcionamento cerca de 40 trabalhadores permanentemente, atingindo no verão os 130 colaboradores. O Hotel 2 e o Hotel 3 têm cerca de 20 colaboradores cada um.

A contratação dos funcionários dos hotéis é feita tendo em conta a sua experiência na área hoteleira e à sua capacidade de acrescentar valor à empresa. Devido à complexidade do negócio, é necessário contratar colaboradores para diversas áreas.

A área de maior relevância num hotel é o alojamento onde é necessário contratar governantas que garantam a limpeza dos quartos, dos espaços públicos do hotel e do restaurante, após as três refeições aí servidas. É também imperativo a contratação de rececionistas para efetuar o *check-in* e o *check-out* dos clientes e garantir que todas as suas necessidades sejam atendidas. Aqui, e ao contrário do que acontece com as governantas, é necessário o trabalho por turnos, na tentativa de manter a receção a trabalhar 24 horas.

O restaurante é de igual modo uma área de grande dimensão nos hotéis. Aqui são necessários funcionários para a cozinha e para o restaurante que trabalham em horário repartido para garantir o serviço do pequeno-almoço, do almoço e do jantar.

Para os hotéis que têm SPA, é necessário pelo menos um colaborador especializado em massagens de relaxamento e em tratamentos terapêuticos para orientar os clientes.

Todos os hotéis têm obrigatoriamente um assistente de direção que coordene os restantes colaboradores na tentativa de atingir os objetivos definidos pela direção. Este assistente pode coordenar o seu horário de maneira a estar presente em eventos mais relevantes do hotel, muitas vezes ao fim-de-semana, para garantir que nada falhe.

Os hotéis necessitam de um equipa de manutenção para reparar eventuais estragos que o hotel possa ter. Neste caso, o hotel possui um encarregado que coordena os restantes elementos da equipa. Estes colaboradores trabalham num sistema de folgas rotativas para assegurar que exista sempre assistência nos hotéis aos fim-de-semanas.

Na época alta, é necessária a contratação de uma equipa de animação. Esta equipa é constituída por elementos que têm o objetivo de entreter os tempos livres das crianças e também de dinamizar as atividades no parque aquático. No que diz respeito ao parque, este tem de contratar nadadores-salvadores e um enfermeiro em permanência para assegurar a segurança dos utilizadores, quer dos escorregas, quer das piscinas.

No que diz respeito à classificação dos hotéis, o grupo, apesar de ter 3 hotéis, possui 4 classificações uma vez que no Hotel 1 funcionam 2 empreendimentos turísticos, um considerado Hotel com uma classificação de 3 estrelas e o outro denominado de Resort com 4 estrelas. Apesar de serem distintos o facto de funcionarem no mesmo espaço físico impossibilita a separação dos custos por empreendimentos sendo considerado, contabilisticamente como uma unidade turística. O Hotel 2 e o Hotel 3 estão classificados com 3 estrelas. A classificação dos empreendimentos turísticos em Portugal está regulamentada pela portaria 27/2008 de 28 de Abril e é aplicada pelo Turismo de Portugal.

Em relação à prestação de serviços, o Hotel 1 encontra-se numa zona costeira com praia o que potencializa, principalmente, o turismo de Sol e Mar, tornando o negócio extremamente sazonal, uma vez que só nos meses de Verão é que o Hotel funciona em plena capacidade. É importante referir que, devido a esta sazonalidade, o Resort encontra-se encerrado durante a época baixa (de Novembro a Março) na tentativa de combater custos fixos desnecessários numa altura em que a faturação é reduzida.

A estrutura organizativa deste hotel pode ser observada pela Figura 9 que representa o organograma da Hotel. Neste organograma não é possível distinguir os diferentes hotéis que compõem o Hotel 1. Contudo, é importante referir que, uma vez que a classificação é distinta, a qualidade do serviço prestado também difere, sendo que cada unidade tem a sua própria receção e o seu restaurante. Este facto resulta da tentativa de diferenciar o nível de serviço prestado aos clientes do Resort, uma vez que estão a pagar um serviço de 4 estrelas, pelo que é necessário um serviço de maior profissionalismo e uma qualidade superior das refeições servidas.

Ainda presentes neste Hotel encontram-se vários serviços de lazer de que o cliente, de qualquer unidade, pode usufruir. Estes serviços são constituídos por um SPA,

com tratamentos terapêuticos, um solário natural, uma piscina coberta climatizada que permite o cliente desfrutar de tratamentos terapêuticos com jatos de água quente, piscinas exteriores e o parque aquático (apenas disponíveis na época balnear), um court de Ténis, minigolfe e durante os meses de época alta existe no hotel animação diurna e noturna.

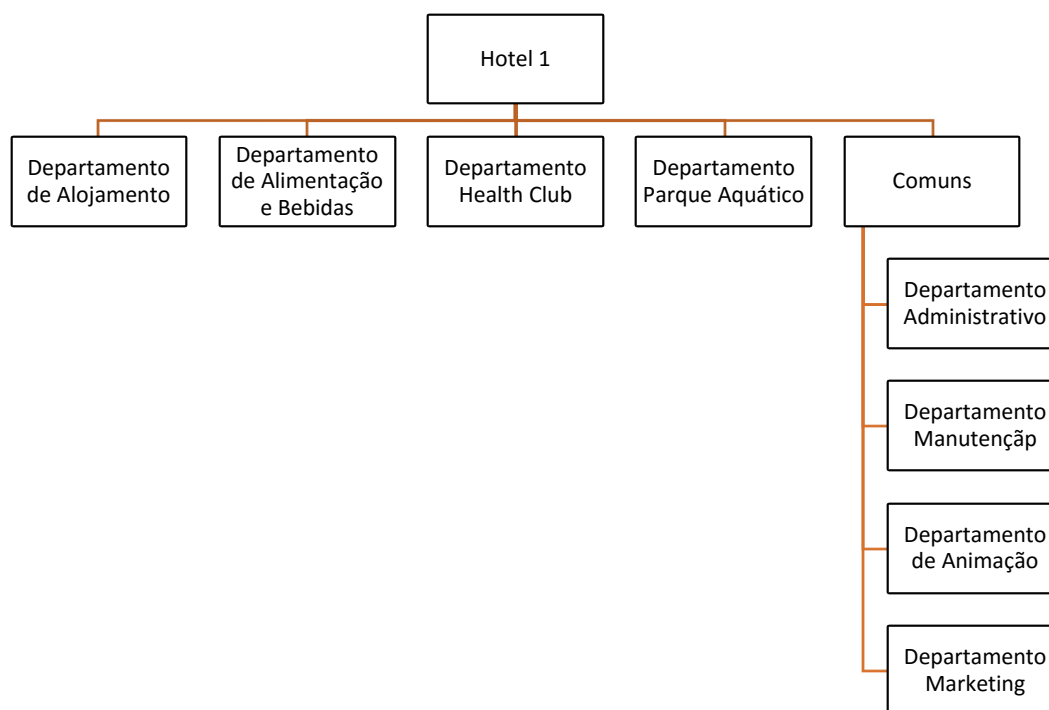


Figura 9 - Organograma Hotel 1

(Fonte: Elaboração própria)

Como ambas as unidades requerem uma grande organização e manutenção, existem como apoio três departamentos chave para o bom funcionamento e diferenciação do Hotel. Em primeiro lugar, temos o departamento administrativo, que está encarregue do bom funcionamento da estrutura do hotel, isto é, trata de assuntos relacionados com os colaboradores e de assuntos comerciais. O departamento de manutenção está encarregue de proceder a reparações de possíveis anomalias que ocorram nos alojamentos, no restaurante/cozinha, na maquinaria de apoio ao hotel e, de igual modo, na maquinaria que permite o funcionamento do parque aquático. Por fim, existe o departamento de animação que está encarregue de entreter os hóspedes durante a sua estadia e o departamento de marketing onde existe a angariação de clientes e a construção de preçários.

Ao analisar os outros hotéis do grupo verificamos que estes têm uma estrutura diferente.

O Hotel 2 é um hotel localizado numa zona urbana com imensa indústria na área circundante, pelo que podemos classificar o turismo como de negócios, uma vez que os principais clientes pernoitam com o intuito de comparecer a reuniões.

Este hotel apresenta uma estrutura mais convencional, tendo um departamento de alojamento e um departamento de Alimentação e Bebidas. O departamento de Alojamento tem um funcionamento banal, disponibiliza quartos aos seus clientes, recebe e trata de reservas e gere disponibilidades. O departamento de bebidas dispõe de um funcionamento distinto. Este produz alimentação para os clientes alojados interessados em fazer refeições no Hotel mas também tem um serviço de *buffet* aberto ao público exterior, com um funcionamento semanal que serve refeições ao almoço e ao jantar. O hotel possui, ainda, uma sala de reuniões que possibilita a realização de potenciais eventos.

No que diz respeito aos departamentos que fornecem, diretamente apoio a este hotel, verificamos algumas diferenças em relação ao anterior. Neste caso, temos um departamento de manutenção, que está encarregue de efetuar as pequenas reparações que forem necessárias e o departamento de marketing que tem o propósito de atuar junto de potenciais clientes, neste caso empresas, que possam estar interessadas nos serviços do hotel. É possível observar a organização deste hotel através da Figura 10.

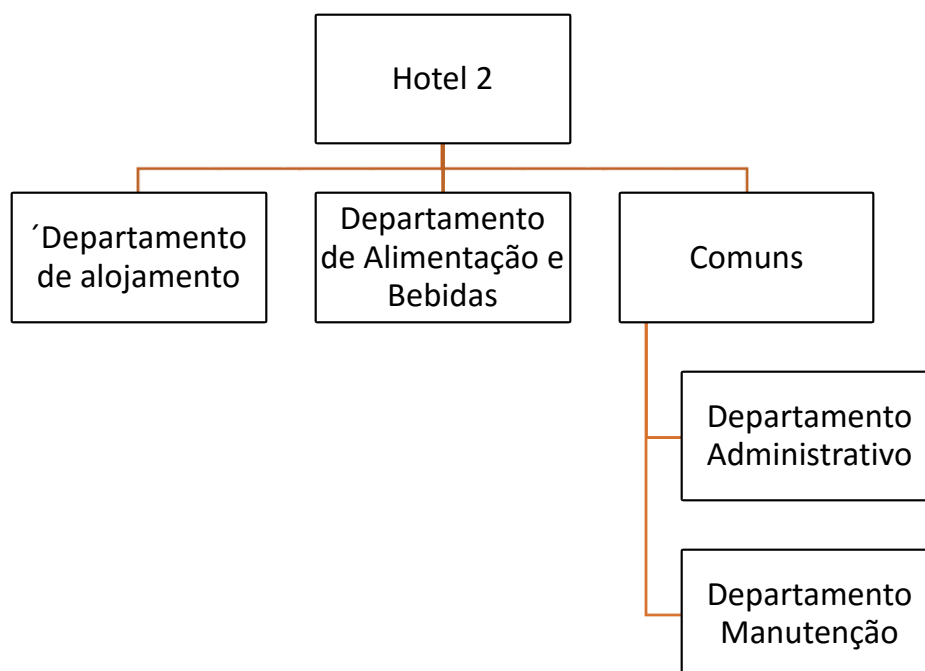


Figura 10 - Organograma Hotel 2

(Fonte: Elaboração própria)

O último Hotel que pertence ao grupo, denominado a partir de agora de Hotel 3, está classificado com 3 estrelas. Este hotel situa-se numa zona urbana com uma enorme envolvente histórica e com atrações turísticas, pelo que o tipo de turismo é classificado como “city breaks”, uma vez que o turista está interessado em conhecer as atrações que a zona tem para oferecer.

Este hotel detém uma estrutura normal. É constituído por um departamento de alojamento, um departamento de alimentação e bebidas e por fim, também possui uma sala destinada a reuniões.

No que toca a departamentos de apoio presentes neste hotel, existe um departamento de manutenção permanente e um departamento administrativo que detém competências comerciais, de recrutamento de curto prazo e de gestão operacional. Na Figura 11 - Organograma Hotel 3, pode observar-se a estrutura do hotel em questão.

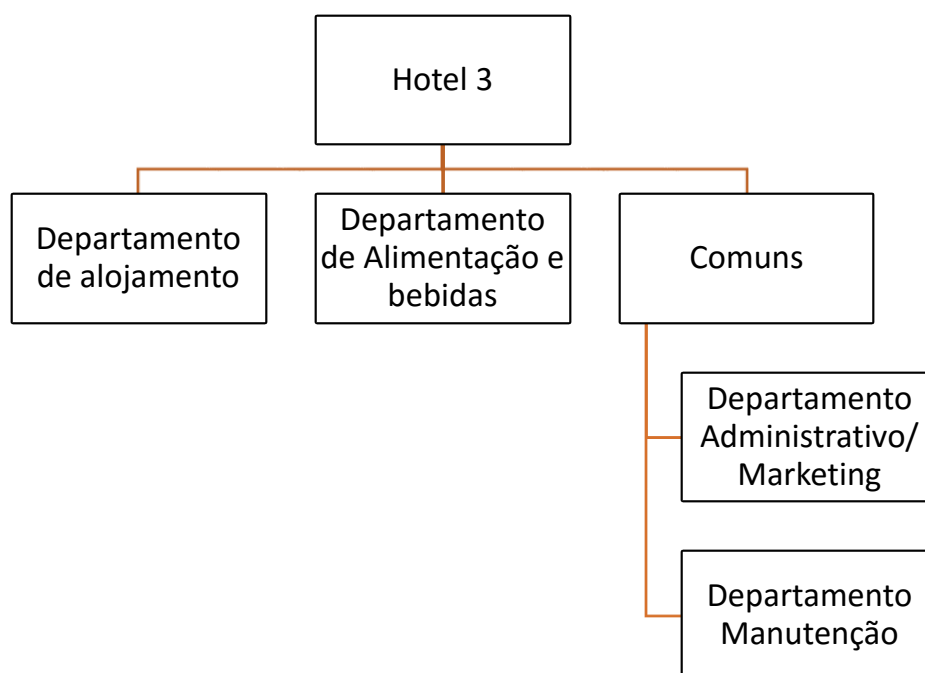


Figura 11 - Organograma Hotel 3

(Fonte: Elaboração própria)

Para dar apoio a todos os hotéis do grupo existe um grupo de colaboradores especializados em diversas áreas. Assim sendo, existe um departamento de compras, que recebe as requisições que são enviadas pelos chefes de secção de cada departamento com o que irá ser necessário. Estas requisições são feitas duas vezes por semana. A partir daqui, este departamento tem a função de realizar as encomendas aos fornecedores, após uma análise dos preços mais competitivos e dos produtos de maior qualidade e, de igual modo,

tem a função de comparar as encomendas com o que é rececionado nos hotéis para verificar se estão em conformidade.

Outro departamento estrutural do grupo é o que se encarrega da contabilidade e finanças. Aqui são rececionados os documentos dos fornecedores e dos bancos e são realizados as conferências das vendas de cada hotel com o que foi faturado. Neste departamento, realizam-se os pagamentos aos fornecedores e a conferência dos recebimentos dos clientes. Ainda da competência deste departamento estão a elaboração de mapas de exploração de apoio à gestão de topo, elaboração de orçamentos e a sua avaliação. Por fim, realiza-se a contabilidade do grupo.

O último departamento existente é o de marketing. Aqui os colaboradores gerem os diferentes canais de venda *online* dos três hotéis, elaboram brochuras de promoção dos diferentes hotéis e dos diferentes serviços à disposição do cliente e realizam promoções com o objetivo de atrair clientes.

O grupo tenta, desta forma, prestar um serviço de excelência aos seus clientes, fomentando o ideal de sublimidade e de melhoria da qualidade.

## 4. Diagnóstico do sistema de controlo de gestão existente

Para avaliar que conjunto de instrumentos de gestão se devem implementar numa empresa, é necessário realizar um diagnóstico dos sistemas já existentes. Desta forma, elaborou-se uma análise do ambiente externo à empresa, do funcionamento interno da organização, do processo de avaliação do desempenho e do posicionamento do controlador de gestão na estrutura organizacional.

### 4.1 Análise ao ambiente externo

No que diz respeito ao ambiente externo à empresa em causa, este tem de ser avaliado em quatro perspetivas diferentes: (Jordan *et al.*, 2011)

1. Fatores políticos: que influenciam a tomada de decisões para o país;
2. Fatores económicos: que se fazem refletir no país como a inflação, o crescimento e o desemprego.
3. Fatores tecnológicos: como o mercado de matérias-primas, os novos processos de fabrico e os produtos de substituição,
4. Fatores de ordem social: como os regulamentos sociais, o emprego e as condições de trabalho, a segurança e a formação.

Portugal registou nas últimas décadas uma orientação política que assenta na governação de partidos de centro direita ou de centro esquerda, havendo uma alternância de governação entre ambos. Em muitos dos anos de governação assistiu-se à celebração de alianças com partidos da mesma orientação para garantir a maioria dos votos na assembleia. Em véspera de eleições para a assembleia da república é expectável que seja novamente um dos partidos de centro a formar governo, fazendo com que as decisões políticas se mantenham no mesmo registo dos últimos anos. É de salientar que apesar de ter saído recentemente de um programa ajustamento, e ao contrário do que se registou noutros países da Europa na mesma situação, Portugal não teve um crescimento dos partidos de esquerda, que se opõem às situações de austeridades. (Comissão Europeia, 2015)

A austeridade esteve presente, entre 2011 e 2013, em Portugal através do programa de assistência financeira implementado pelo Banco Europeu, pela Comissão Europeia e pelo Fundo Monetário Internacional, na tentativa de resolver o excedente de dívida pública e a vulnerabilidade do setor financeiro em Portugal. (Comissão Europeia, 2015)

O relatório elaborado pela Comissão Europeia destaca que apesar do país ter registado algumas melhorias na implementação das recomendações do sistema orçamental e nas reformas estruturais, este continua a ter problemas na correção dos desequilíbrios externos, no elevado nível de endividamento das empresas e da dívida pública e, por fim, na elevada taxa de desemprego. O período de austeridade levou a que o Produto Interno Bruto tivesse um grande declínio atingindo em 2013 os -1.6% e que o défice da dívida pública nesse ano registasse um saldo negativo de 4.8%. No entanto, ambos os indicadores registaram melhorias no ano seguinte sendo que o PIB aumentou para 0.9% e a dívida pública para -4.5%. (Comissão Europeia, 2015)

A escassez de emprego originou problemas do foro social como, o aumento do número de pessoas em risco de pobreza, que aumentou 27,4% entre 2007 e 2013, e fez aumentar a disparidade entre pobres e ricos. A taxa de desemprego atingiu valores históricos durante o período de ajustamento, atingindo os 16,2% em 2013. Contudo, este valor tem vindo a diminuir encontrando-se, em 2014, nos 13,9%. (Comissão Europeia, 2015)

Todos os indicadores descritos refletiram-se negativamente nas vendas das empresas em território nacional, principalmente as empresas ligadas aos serviços considerados dispensáveis, como é o caso da hotelaria. Foi imperativo para a sua sobrevivência, uma aposta em mercados internacionais onde a crise não foi tão expressiva.

## 4.2. Diagnóstico do funcionamento interno

Após a análise da situação macroeconómica em que a empresa se enquadra, segue-se o diagnóstico do funcionamento interno da mesma.

Sendo a história e a estrutura da organização uma informação de relevo, esta pode ser consultada com o devido destaque no capítulo 3. Os organogramas da empresa e a sua organização em centros de responsabilidade podem, igualmente, ser consultados no capítulo 5.3, uma vez que a sua descrição detalhada é essencial para o objetivo do trabalho.

No que diz respeito ao diagnóstico do sistema de avaliação do desempenho na empresa em causa é possível afirmar que este é precário, uma vez que a elaboração dos mapas de exploração e dos orçamentos, que permitem a avaliação dos resultados por centro de responsabilidade, não é feita com a máxima exatidão.

A falta de precisão dos mapas que permitem o apuramento de resultados dos diversos centros de responsabilidade deve-se, em parte, ao débil sistema de contabilidade analítica existente e ao inconclusivo sistema de inventários.

Atualmente, o sistema de custeio existente tem por base uma contabilidade analítica de primeiro nível, isto é, existe uma imputação direta dos custos às seções.

O sistema de contabilidade analítica em vigor no grupo é o sistema considerado de uso padrão na hotelaria e tem o nome de USALI – *Uniform system of accounts for lodging industry*. (USALI, 2006)

Este sistema tem como objetivo estabelecer os formatos e classificações das contas de forma a orientar as entidades hoteleiras a preparar e apresentar as suas demonstrações financeiras. Tendo sido criado pela Associação de Hotéis de Nova Iorque, este sistema sofreu três fases evolutivas até aos parâmetros que possui atualmente.

A primeira fase foi publicada em 1926 e tinha o nome de USAH – *Uniform System os Accounts for Hotels*. Em 1961, a associação americana de hotelaria encarregou a associação de contabilistas de desenvolver um sistema de contas para hotéis de menor dimensão. A conjugação destes dois sistemas em 1996 deu origem ao USALI, utilizado nos dias de hoje.

A sua estrutura permite organizar os centros de informação de acordo com a estrutura organizacional dos grupos. Os centros de informação estão organizados em centros de receitas/resultados, em centros de custos indiretos auxiliares e em centros de custos indiretos de capital.

Os centros de receitas geram proveitos resultantes das vendas de mercadorias e/ou serviços. Podem ser divididos em principais ou secundários. Os que são considerados principais são constituídos pelos departamentos base do negócio hoteleiro, isto é, o alojamento e o *food&beverages*. Os departamentos secundários são constituídos por centros cujas vendas, comparadas com aos centros principais, não têm grande expressão, como são o caso dos SPA's, piscinas, lavandarias, etc.

Os centros considerados auxiliares englobam em si todos os departamentos que têm um contacto reduzido ou nulo com clientes e que não originam proveitos. O seu funcionamento tem como objetivo a prestação de serviços aos centros de receitas.

Por fim, os centros de capital são constituídos pelos custos ou receitas que não estão diretamente relacionados com nenhum centro mas que estão interligados com a estrutura e com o financiamento da atividade.

Este sistema tem ainda um departamento transitório chamado de “transferidos”. Este é um departamento que funciona como repositório de custos diretos de diversos departamentos, sendo posteriormente transferido para os respetivos departamentos. Estão presentes nesta rubrica departamentos como lavandaria, refeitório dos colaboradores, etc. É possível observar no anexo 2 um exemplo de um plano de contas usando o USALI.

Apesar de este método constituir uma forma organizada e relevante de apurar os resultados por departamentos, a forma como estão distribuídos os custos e a maneira como são imputados aos respetivos departamentos leva a que o método de custeio utilizado não seja pela lógica da contribuição mas sim da absorção, tornando os centros de responsabilidade alvo de custos avultados que não lhes pertencem, prejudicando o seu desempenho.

Assim, na tentativa de aplicar a lógica da contribuição no grupo hoteleiro em análise, a estrutura da contabilidade analítica vai ter como base o método multidimensional, isto é, a possibilidade de apurar os proveitos, custos e ativos económicos por diferentes segmentos de análise. No ponto 5.1 será apresentada a operacionalização do modelo criado.

### 4.3 Seleção dos instrumentos de pilotagem

A seleção dos instrumentos de pilotagem a implementar numa organização tem de ser realizada tendo em conta um conjunto específico de situações. Para tal, é necessário que o controlador faça uma análise económica da situação em que a empresa se encontra, tendo em consideração uma pluralidade de critérios que podem dificultar esta análise. Assim, serão usados, neste caso, os critérios financeiros cujo cálculo é considerado mais simples, como a rentabilidade e o risco financeiro.

A rentabilidade permite analisar dados no curto e no longo prazo, através da análise da rentabilidade operacional das vendas, como indicador de curto prazo e da análise de rentabilidade dos capitais investidos, como indicadores de longo prazo.

No que toca ao risco é necessário elaborar os rácios associados ao risco, principalmente os que dizem respeito ao risco financeiro.

Para identificar em que situação se encontra a empresa, irei coloca-la num gráfico que permita a análise em simultâneo da rentabilidade e do risco, de acordo com a Figura 12.

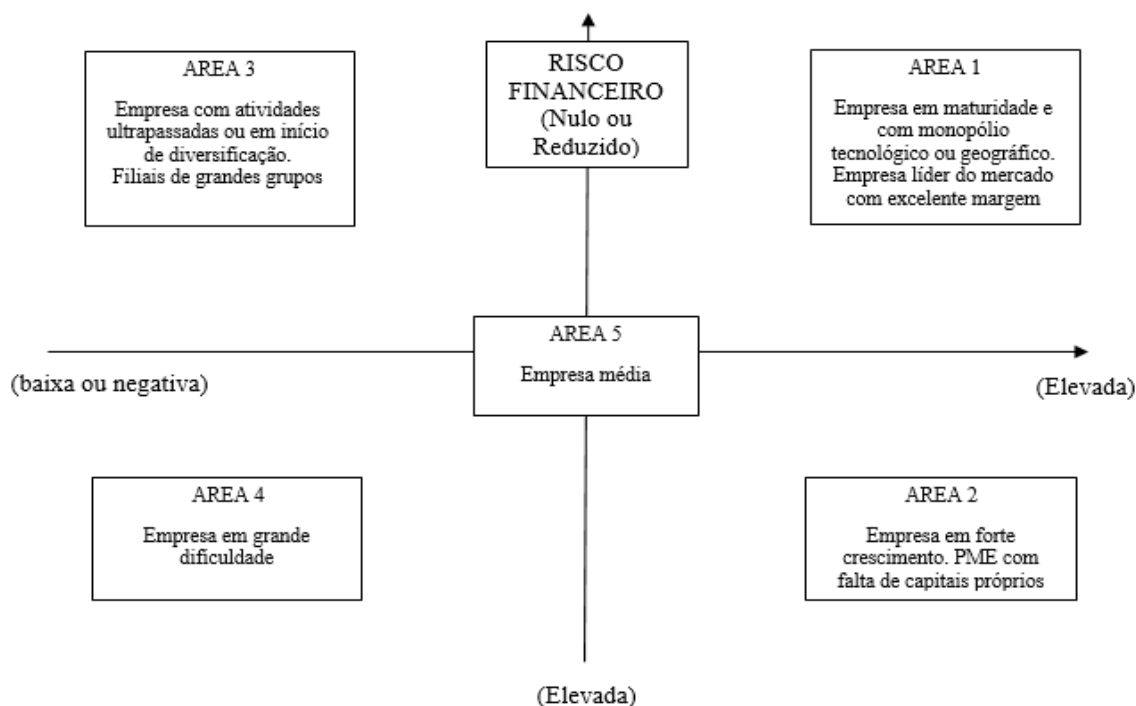


Figura 12 - Diagnóstico da situação económica

(Fonte: Jordan *et al.*, 2011)

Aqui é possível identificar cinco áreas que classificam a situação económico-financeira das empresas. As empresas que se encontram na área 1 têm uma elevada rentabilidade e um baixo risco financeiro, encontram-se normalmente num setor com baixa concorrência e com excelentes margens sendo por esta razão, a área ideal.

Na área 2, encontram-se as empresas com uma boa rentabilidade mas com um risco financeiro relevante. São maioritariamente empresas que têm um grande crescimento e que são rentáveis mas que sofrem de insuficiência de capitais para investir.

Na área 3, fazem parte as empresas que apesar de terem ausência de risco financeiro não apresentam uma grande rentabilidade, sendo normalmente filiais de grandes

empresas que gerem atividades ultrapassadas ou atividades novas em início de diversificação.

A área 4 é considerada como sendo indesejável para qualquer empresa, uma vez que tem uma rentabilidade baixa ou negativa e tem um elevado risco financeiro.

Por fim, a área 5 corresponde às empresas em que o problema mais frequente é melhorar a rentabilidade sem aumentar o risco financeiro.

No quadro abaixo encontram-se os rácios de rentabilidade e de risco associados à empresa em estudo:

#### ***RENDIBILIDADE***

EBITDA	590.457,07€ <sup>1</sup>
Volume de Negócios	2.951.223,39€
<b><i>Rácio da rentabilidade operacional por VN</i></b>	<b>7,73%</b>
<b><i>Rácio do Setor</i></b>	<b>6,53%</b>

*Quadro 7 - Rácio de rentabilidade da empresa<sup>2</sup>*

(Fonte: Elaboração própria)

Como é possível observar, o rácio da rentabilidade operacional da empresa é positivo e acima do que se pode encontrar no setor, podendo afirmar-se que a rentabilidade do hotel não é elevada mas com capacidade de crescimento.

No que diz respeito ao risco, o Quadro 8 representa os diferentes riscos que uma empresa enfrenta.

<sup>1</sup> Valores da empresa apresentados referentes a um ano de atividade

<sup>2</sup> Valores do setor obtidos no *website* do Banco de Portugal

### **RISCO**

<i>Margem Bruta</i>	592.654,72 €
<i>Resultado Operacional</i>	454.841,13 €
<b><i>Grau de alavanca operacional</i></b>	<b>1,30%</b>
<i>Setor</i>	2,76%
<i>Resultado operacional</i>	454.841.13 €
<i>Resultado antes de imposto</i>	227.995.51 €
<b><i>Grau de alavanca Financeira</i></b>	<b>1,99%</b>
<i>Setor</i>	1,99%
<i>EBITDA</i>	590.457,07 €
<i>Resultado Operacional</i>	454.841,13 €
<b><i>Grau de alavanca das restantes atividades financeiras</i></b>	<b>1,30%</b>
<i>Setor</i>	2,66%
<i>Margem Bruta</i>	592.654,72 €
<i>Resultado antes de imposto</i>	227.995.51 €
<b><i>Grau de alavanca combinado</i></b>	<b>2,60%</b>
<i>Setor</i>	13,76%

Quadro 8 - Rácios de risco da empresa

(Fonte: Elaboração própria)

Numa breve análise é possível constatar que os valores associados ao risco da empresa encontram-se todos abaixo do que é praticado no setor.

O rácio associado ao risco operacional é inferior ao que se verifica no setor. Este facto é favorável à empresa uma vez que este rácio mede o peso dos gastos fixos na estrutura dos gastos operacionais levando a que quanto maior for o montante do indicador maior o risco para a empresa.

O rácio que avalia o risco financeiro da empresa é igual ao verificado no setor. Ainda assim, este valor tem alguma relevância pois indica que grande parte do resultado operacional está a ser absorvido pelos custos financeiros. Este rácio demonstra que o risco financeiro desta empresa é significativo na estrutura da empresa.

No que diz respeito ao risco associado às restantes atividades financeiras este permite analisar se os investimentos em ativos fixos são ou não gerados pela empresa e se causam muito impacto nos mesmos. Como é possível observar, o valor do rácio na empresa é inferior ao verificado no setor, levando à conclusão de que os investimentos têm menos impacto nos resultados, tornando-se, assim, mais eficientes.

Por fim, o rácio do risco combinado mede o efeito combinado dos dois tipos de risco anteriores e indica a probabilidade dos resultados da empresa não atingirem o nível adequado. No caso em estudo é visível observar que o risco combinado da empresa é inferior ao verificado no setor, levando à conclusão de que a empresa está numa situação melhor do que o setor pois apresenta uma maior rentabilidade com um menor risco associado.

Desta forma, é possível chegar a uma conclusão em relação à área em que se situa a empresa, uma vez que a sua rentabilidade é um pouco superior à do setor e o seu risco é igual ao verificado no mercado, esta empresa encontra-se na área 5.

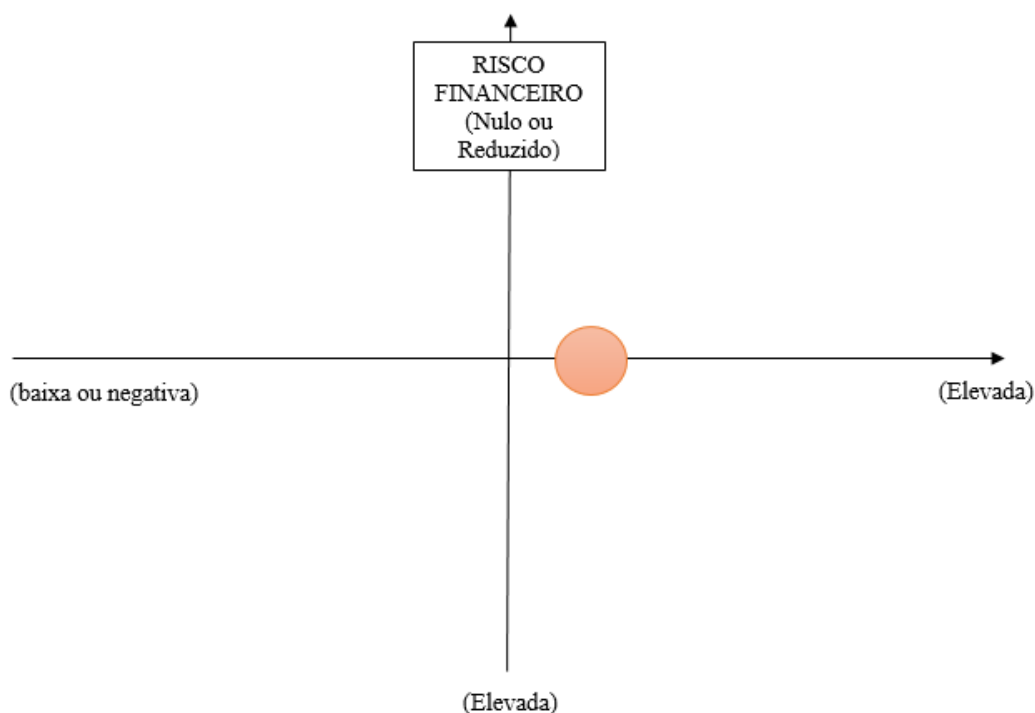


Figura 13- Definição do diagnóstico da empresa

(Fonte: Elaboração Própria)

Aqui todos os instrumentos de pilotagem são de útil implementação na empresa. A evolução nos instrumentos de pilotagem a utilizar no futuro vai permitir transportar a empresa da área 5 para a área 1.

Na tentativa de identificar a utilidade dos instrumentos de pilotagem existentes na empresa face as suas necessidades procedeu-se à realização de um conjunto de grelhas de perfis que possibilitem demonstrar os pontos fortes e os pontos fracos do instrumento em análise.

O primeiro instrumento que será avaliado é o plano operacional. A grelha que corresponde a este instrumento pode ser observada na Figura 14.

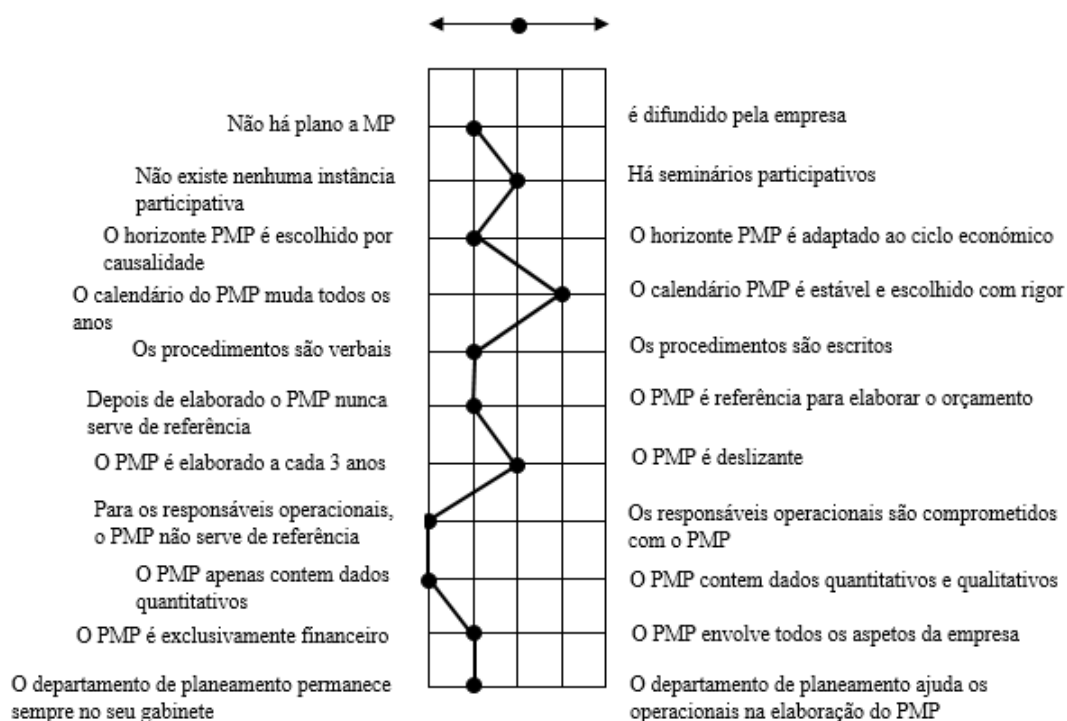


Figura 14 - Grelha de perfil do plano operacional de médio prazo

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Para proceder a uma análise desta figura é necessário explicar que os pontos localizados do lado direito do perfil indicam que o plano não está de todo integrado na vida da empresa e evidência uma falta de ligação entre os restantes instrumentos, uma vez que não é a base para a elaboração dos orçamentos. Do lado direito é possível observar que o plano é totalmente estranho aos responsáveis operacionais, permitindo concluir que estes não participam na sua elaboração e que o plano está mais focado para aspetos

meramente financeiros ao invés de se concentrar nos aspetos práticos e operacionais dos centros. Estes indicadores permitem levar à conclusão de que o plano não é funcional nos moldes em que se encontra, evidenciando uma necessidade de reestruturação.

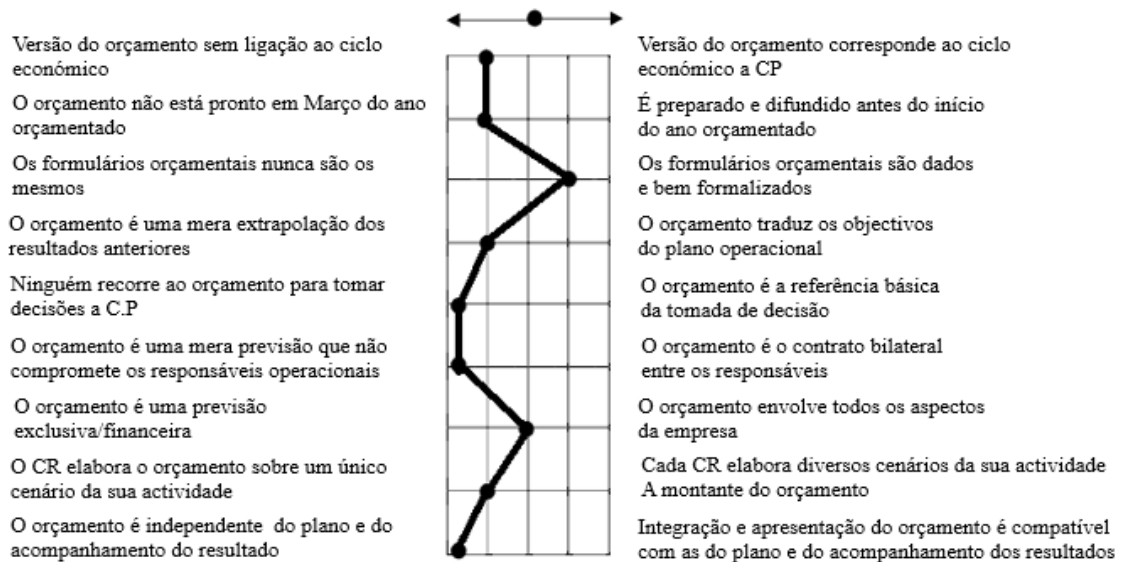


Figura 15 - Grelha de perfil do orçamento

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

O perfil seguinte diz respeito ao orçamento. Aqui, a avaliação do perfil realiza-se da mesma forma, do lado esquerdo podemos afirmar que o orçamento não representa um verdadeiro contrato de gestão, uma vez que os responsáveis de cada centro não estão comprometidos a fazer cumprir o orçamento, tornando-o numa simples previsão de números com um impacto reduzido nas ações dos responsáveis.

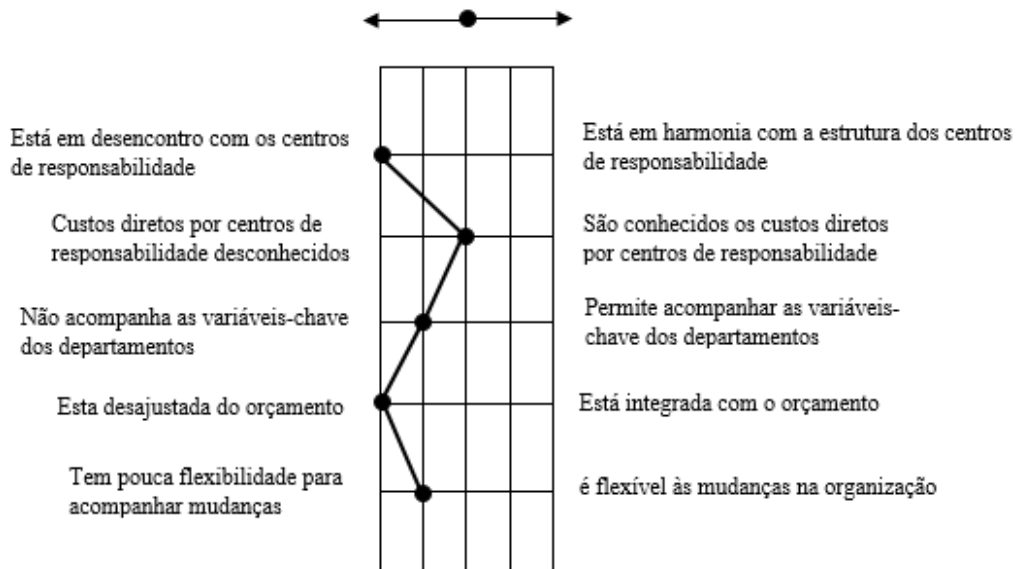


Figura 16 - Grelha de perfil contabilidade analítica

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Como é possível verificar na Figura 16 o perfil relacionado com a contabilidade analítica da empresa denota uma incoerência entre a mesma e os restantes instrumentos de pilotagem. A sua pouca flexibilidade associada à fraca orientação para os centros de responsabilidade leva a que a contabilidade analítica seja muitas vezes inútil para a inferência de informação relevante e atempada.

Desta forma, é possível verificar que a empresa tem alguns pontos que necessitam ser apurados e corrigidos de maneira a que os instrumentos de pilotagem, que servem de apoio ao controlo de gestão, sejam uteis para a empresa.

Após apreciação dos responsáveis da empresa, tomou-se a decisão de reformular em primeiro lugar a contabilidade analítica da organização.

## 5. Fases de desenvolvimento do projeto

Na tentativa de implementar o projeto de modelização de um sistema de informação para a gestão no grupo hoteleiro em causa, foi necessário identificar alguns aspetos chave.

Neste capítulo, numa primeira fase, procedeu-se à identificação dos centros de responsabilidade existentes nas diferentes unidades hoteleira, dando relevância ao tipo de centro, aos objetivos que se pretende que o centro cumpra interligados com os indicadores que lhe dizem respeito, às relações a montante e a jusante do centro, as suas funções e, por fim, à valorização que será dada aos *inputs* e aos *outputs* de cada centro.

Ainda neste capítulo, serão apresentados os planos de contas por segmentos que foram elaborados, explicando a sua escolha e a sua estrutura.

De seguida, serão exemplificados os lançamentos das principais operações do funcionamento da unidade hoteleira e proceder à respetiva explicação.

Por fim, apresentam-se as demonstrações financeiras que se pretendem obter com os planos de contas elaborados.

### 5.1 Fase 1: Definição do organograma de Gestão

A análise do organograma organizacional (Figura 17) do grupo em estudo permite inferir que existem centros de responsabilidade que são semelhantes nos diferentes hotéis, uma vez que são a base para o funcionamento dos mesmos, e, deste modo, a sua caracterização será feita apenas uma vez. Ao contrário dos centros de responsabilidade funcionais, existem também os que fazem parte da estrutura do grupo que dão apoio a todas as unidades hoteleiras.

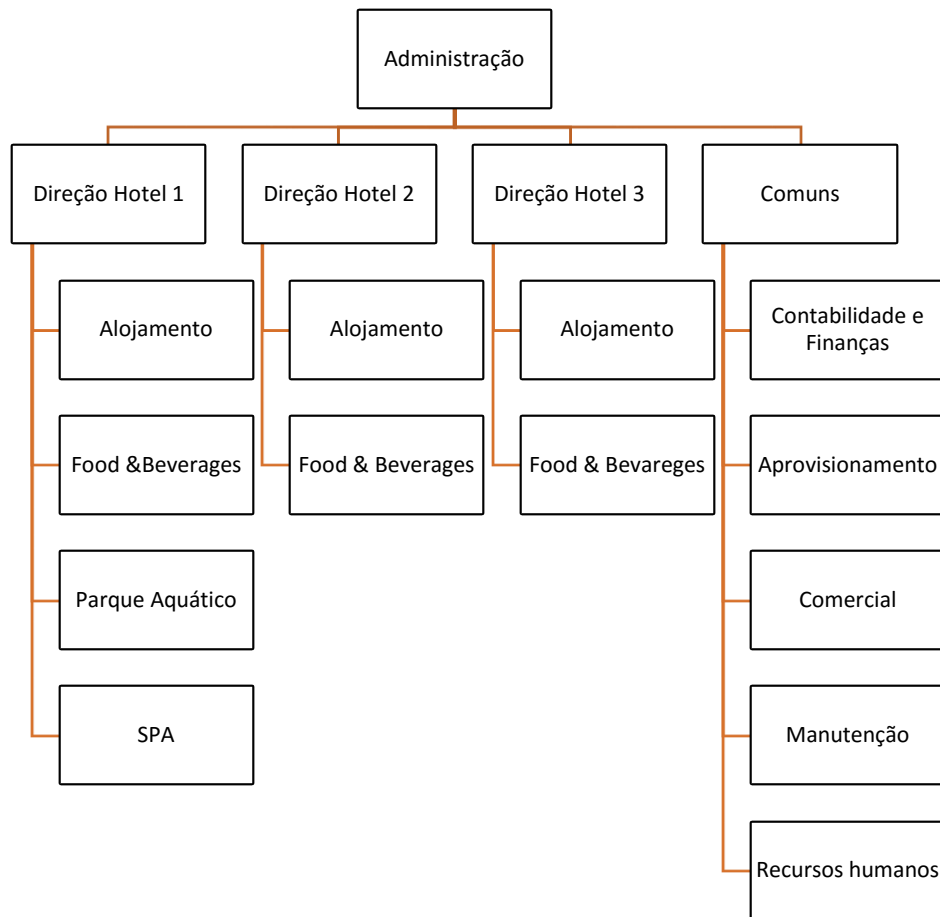


Figura 17 - Centros de responsabilidade do grupo

(Fonte: Elaboração própria)

Desta forma, será feita a caracterização dos centros de responsabilidade existentes no grupo em análise.

### Direção de Hotel

Para a coordenação de todos os centros de responsabilidade existentes dentro de um hotel é necessário um departamento chave, que tenha o poder de orientar e acompanhar o desenvolvimento de todos os departamentos presentes dentro de um hotel. Desta forma, a missão do centro de responsabilidade direção de hotel passa por orientar a estrutura organizacional de todos os centros de responsabilidade dentro do seu domínio, fornecendo, ao mesmo tempo, aos seus clientes, os preços dos serviços prestados e agendando grupos para o hotel e para o usufruto das salas de reunião.

Uma vez que os responsáveis destes centros têm o poder de definir preços e descontos a aplicar aos clientes, este centro é caracterizado como sendo um centro de investimento, sendo que o responsável tem o poder sobre os resultados e sobre o ativo e o passivo. Assim,

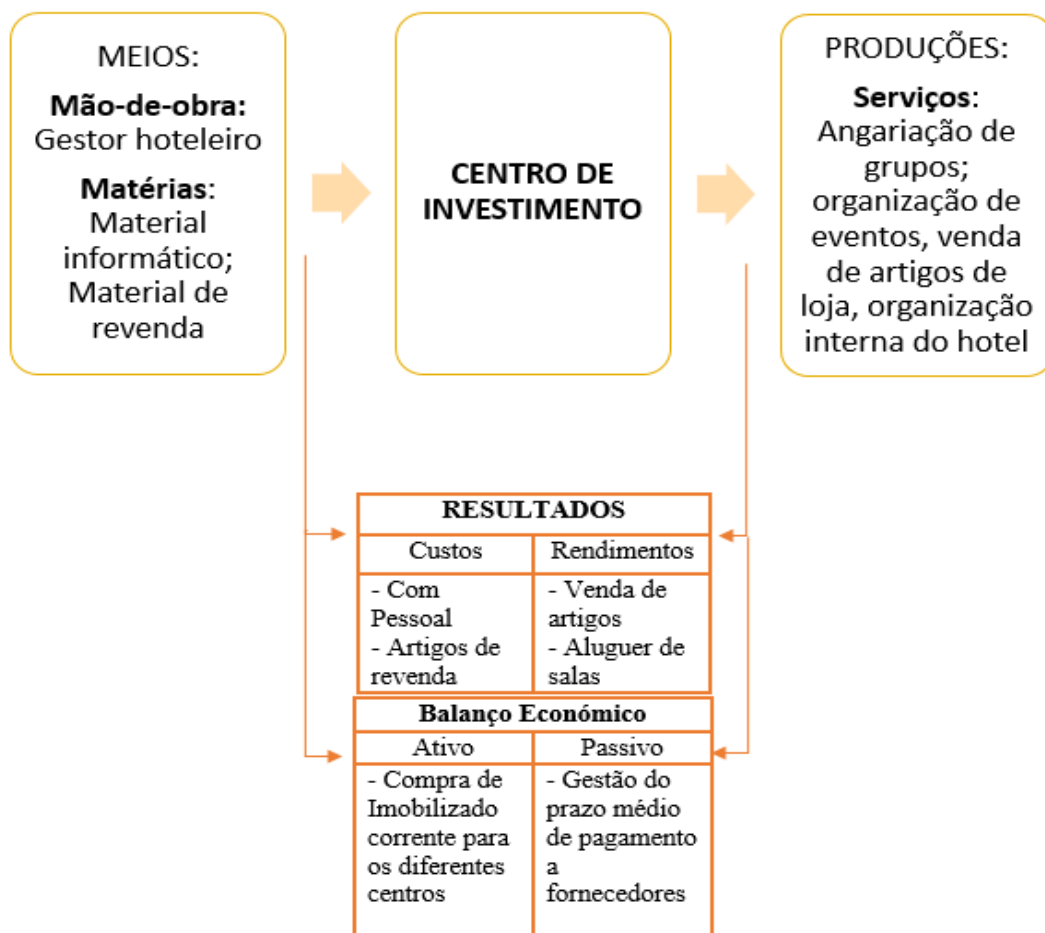


Figura 18 - Centro de Investimento Direção de Hotel

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Como todos os restantes centros, a direção de hotel tem de preencher um conjunto de objetivos:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Aumentar volume de negócios - Garantir a eficiência operacional	- % da variação das vendas - EBITDA
<b>Cliente</b>	- Angariar novos clientes - Organização de novos eventos	- N° de novos clientes angariados - N° de novos eventos
<b>Processos Internos</b>	- Uniformização e organização das tabelas fornecidas aos clientes	- Plataforma <i>online</i> para consulta de tarifas

<b>Desenvolvimento</b>	- Implementação de novos canais de comunicação entre os diferentes centros	- Nº de falhas registadas
------------------------	----------------------------------------------------------------------------	---------------------------

Quadro 9 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Direção de Hotel

(Fonte: Elaboração Própria)

No que diz respeito à hierarquia organizacional, este departamento tem as seguintes ligações a montante e a jusante:

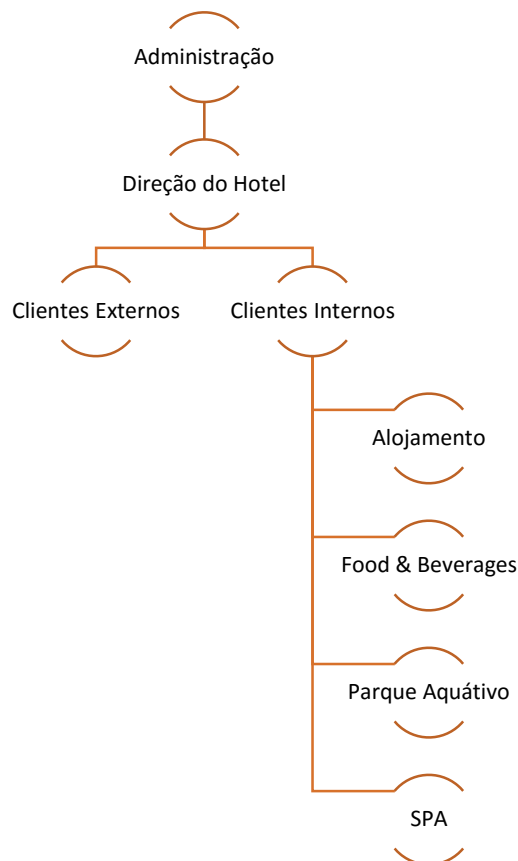


Figura 19- Ligações a montante e a jusante do CR Direção de Hotel

(Fonte: Elaboração Própria)

Em relação as funções que cabem a este centro, estas tomam a seguinte forma:

- Angariar clientes para os centros de resultados do seu domínio;
- Organizar eventos nas salas de reunião;
- Fornecer preços aos operadores;
- Proceder à definição de descontos;
- Vender artigos de loja;

- Organizar os centros de responsabilidade de acordo com a estrutura organizacional da empresa;

Em relação à valorização dos *inputs* e dos *outputs* que dizem respeito a este centro, posso aferir que os custos de pessoal e os custos dos artigos de loja são os principais inputs deste centro e são valorizados no cálculo da sua margem residual. Tendo este centro poderes sobre o ativo e o passivo, os custos que lhe dizem respeito serão considerados no cálculo do ativo económico. O *output* referente a este centro são as vendas dos artigos de loja, o aluguer das salas de reunião e os serviços de atendimento ao cliente.

#### Alojamento:

A missão do departamento de alojamento é providenciar aos seus clientes uma estadia no quarto que foi reservado, estando este limpo e nas melhores condições de funcionamento, procurando sempre satisfazer os desejos e necessidades dos clientes.

Sendo um centro que tem o poder de decidir sobre rendimentos e gastos, estamos perante um centro de resultados. Assim, na

Figura 20, podemos observar os principais meios e os rendimentos que são utilizados no centro de resultados alojamento.



Figura 20 - Centro de Resultados Alojamento

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Os centros têm de atingir quatro níveis de objetivos para concretizarem a missão. São eles, o nível financeiro, o nível do cliente, o nível dos seus processos internos e, por fim, o nível de aprendizagem e desenvolvimento. Assim, no caso do centro de alojamento:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Aumentar resultados	- Variação da margem de contribuição
<b>Cliente</b>	- Maximizar a satisfação do cliente - Aumentar capacidade de resposta	- Percentagem de ocupação
<b>Processos Internos</b>	- Diminuir erros na limpeza e na atribuição de quartos	- Monitorização das plataformas de vendas <i>online</i>
<b>Desenvolvimento</b>	- Aumentar a independência entre receção e governantas	- % de reclamações de clientes - Inquéritos aos colaboradores

*Quadro 10 – Objetivos e indicadores desejáveis CR Alojamento*

(Fonte: Elaboração Própria)

Este centro de resultados responde a clientes internos e a clientes externos, como indica o organograma seguinte:



Figura 21 – Ligações a montante e a jusante do CR Alojamento

(Fonte: Elaboração Própria)

As funções que estão sobre a alçada deste centro para garantir o bom funcionamento do hotel são:

- Reservar os quartos que os clientes pretendem, gerindo diversas plataformas que possibilitam a reservas;
- Gerir as reservas e a organização dos quartos;
- Atender as necessidades dos clientes;
- Fazer o *check-in* e o *check-out* dos clientes;
- Limpeza dos quartos e troca de toalhas e lençóis;
- Transmissão interna dos clientes que irão ocupar os quartos às governantas e à lavanderia, assim como das refeições que os clientes irão tomar no restaurante

No que diz respeito à valorização nos centros, é importante perceber a origem dos *inputs* (custos) e os *outputs* (receitas). Assim, o pessoal afeto a este centro é valorizado diretamente como custo de pessoal e nele estão incluídos o pessoal de receção e o pessoal de “*room service*”. A matéria-prima utilizada é afeta ao “*room service*” através da limpeza dos quartos e nos *aminities*, sendo que o material utilizado na receção é economato e material informático, tanto como *hardware* como *software*. Os *outputs* deste centro advêm da venda de alojamento.

Apesar de fazer parte integrante do seu funcionamento, não cabe a este meio decidir a compra de novos elementos como a roupa de camas, colchões ou toalhas.

Food&Beverages:

Este centro tem como missão preparar e servir refeições saborosas e satisfazer as necessidades dos clientes superando sempre as suas expetativas. Tendo de gerir os seus proveitos e os seus custos, este centro pode ser caracterizado como um centro de resultados, em que:

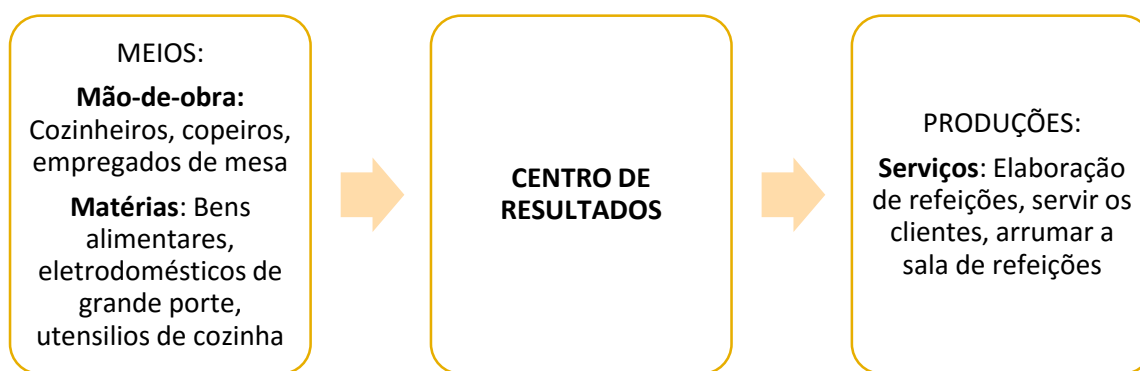


Figura 22 - Centro de Resultados Food & Beverages

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

O responsável deste centro tem de responder diretamente à direção do hotel em que está inserido, procurando atingir determinados objetivos:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Aumentar a margem de contribuição do centro através de uma redução dos seus custos operacionais	- Margem Contribuição
<b>Cliente</b>	- Melhorar o serviço prestado através de um aumento da satisfação do cliente	- Percentagem de clientes frequentes
<b>Processos Internos</b>	- Aumentar a rentabilidade da mão-de-obra através da	- N° de refeições servidas

	eliminação do tempo gasto na organização da matéria-prima	
<b>Desenvolvimento</b>	- Introdução de um sistema de <i>stocks</i> que permita controlar os gastos por refeição servida	- Rácio de vendas de restaurante por compras de matérias-primas

Quadro 11 - Objetivos e indicadores desejáveis CR Food & Beverages

(Fonte: Elaboração Própria)

Podemos observar no organograma da Figura 23 os clientes internos e externos que compõe as ligações deste centro.



Figura 23 - Ligações a montante e a jusante do CR Food & Beverages

(Fonte: Elaboração Própria)

As atividades que fazem parte das funções deste centro passam por:

- Preparar as refeições;
- Preparar as salas de refeição para servir os clientes nas três refeições diárias, pequeno-almoço, almoço e jantar;
- Preparação de *snacks* e serviço de bebidas nos bares;
- Elaboração de requisições ao departamento de compras

A valorização dos *inputs* e dos *outputs* que dizem respeito ao centro de resultados em análise é processada para que o custo do pessoal afeto seja contabilizado diretamente no centro, assim como, as compras de matérias-primas e os gastos diretos. Os *outputs* resultantes deste centro correspondem as receitas que este obtém pela confeção e pelo serviço das refeições, quer a clientes do hotel quer a clientes externos. Assim como no departamento de alojamento, a decisão sobre elementos de imobilizado ou sobre crédito a dar aos clientes não passa pela decisão dos responsáveis deste centro.

### SPA:

O centro de responsabilidade SPA é um elemento do grupo que apenas existe num dos hotéis. Este centro tem como principal missão proporcionar aos seus clientes tratamentos corporais completos e relaxantes procurando sempre o bem-estar dos mesmos, prestando o serviço com o maior profissionalismo. Tendo este centro um conjunto de custos associados e a capacidade de realizar receitas, pode ser considerado como um centro de resultados. Assim:



Figura 24 -Centro de Resultados SPA

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

De forma semelhante aos restantes centros, o SPA tem de cumprir um conjunto de objetivos.

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Aumentar o resultado operacional	- Margem Contribuição
<b>Cliente</b>	- Aumentar o número de clientes	- Percentagem de clientes frequentes/ com crédito
<b>Processos Internos</b>	- Aumentar a independência entre o SPA e o Hotel, através da criação de um plataforma de reservas <i>online</i> e de um telefone próprio	- Nº de chamadas recebidas - Nº de reservar feitas <i>online</i>
<b>Desenvolvimento</b>	- Aumentar o número de tratamentos oferecidos e inovar os existentes	- Percentagem de aumento das vendas dos novos tratamentos - Aumento do nº de clientes

Quadro 12 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR SPA

(Fonte: Elaboração Própria)

Apesar de ser um centro que pode atender clientes exteriores ao hotel, o centro continua a ter de responder internamente. As relações a montante e a jusante são as seguintes:

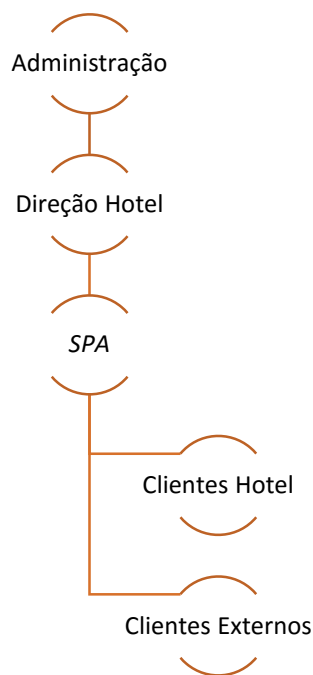


Figura 25 - Ligações a montante e a jusante do CR SPA

(Fonte: Elaboração Própria)

Este centro de resultados tem como principais funções:

- Realizar tratamentos de relaxamento, terapêuticos e de estética;
- Orientar os clientes para o uso das piscinas terapêuticas e dos restantes elementos do SPA;
- Realizar marcações dos tratamentos e dos serviços de estética;
- Garantir a segurança dos clientes na realização dos tratamentos.

No que toca ao tratamento financeiro dado aos *inputs* e *outputs* resultantes deste centro de responsabilidade, estes valorizam como custo todos os custos relacionados com pessoal, com os materiais de estética utilizados na realização dos tratamentos e os gastos diretos. Os *outputs* que daqui resultam correspondem ao resultado obtido de todos os serviços de SPA.

#### Parque Aquático:

Sendo um produto direcionado ao turismo de Mar e Sol, este parque apenas existe na unidade hoteleira junto à costa marítima. Tem como principal missão oferecer diversão aos seus clientes proporcionando-lhes um conjunto de escorregas e piscinas para diversas idades, garantindo a segurança e a diversão de toda a família. Apesar de ser um centro

que apenas funciona na época alta, isto é, entre Junho e Setembro, este é considerado um centro de resultados pois requer manutenção e a contratação temporária de colaboradores e porque gera receitas.



Figura 26 - Centro de Resultados Parque Aquático

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Apesar do seu pouco tempo em atividade, este centro tem de preencher um conjunto de objetivos:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Melhorar a rentabilidade	- % Margem Contribuição Direta
<b>Cliente</b>	- Desenvolver nova imagem do departamento - Aumentar a notoriedade	- Temporal - Nº de reclamações - Nº de visualizações no <i>webiste</i> e nas redes sociais
<b>Processos Internos</b>	- Aumentar a agressividade comercial - Diversificação da oferta através de novas atividades	- % de clientes face à introdução de novas campanhas publicitárias - Nº de inscrições nas novas atividades

<b>Desenvolvimento</b>	- Aumentar competências técnicas da animação	- Nº de horas e formação - Nº de formações por tipo de atividade
------------------------	----------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------

Quadro 13 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Parque Aquático

(Fonte: Elaboração Própria)

No que diz respeito as ligações a jusante e a montante, estas podem ser observadas pelo organograma seguinte:



Figura 27 - Ligações a montante e a jusante do CR Parque Aquático

(Fonte: Elaboração Própria)

Ao departamento do parque aquático cabem todas as funções que representam a utilização das piscinas. Assim, podem listar-se as seguintes funções:

- Orientar e coordenar a utilização dos escorregas e das pistas aquáticas;
- Atentar a utilização da piscina;
- Animar os clientes através de atividades dentro das piscinas;
- Animar as crianças através de atividades dentro e fora das piscinas;
- Garantir a segurança de todos os utilizadores do parque;
- Orientar os clientes para a utilização dos diversos espaços e instrumentos possíveis de utilizar.

A contabilização interna dada aos *inputs* e aos *outputs* deste centro segue a ideologia dos centros de resultados. Assim, os *inputs* do parque aquático são essencialmente a mão-

de-obra, os produtos de manutenção e de limpeza das piscinas que são contabilizados como custo direto do departamento. O *output* resultante deste departamento tem origem na venda dos bilhetes de entrada no parque. No entanto, sendo que os hóspedes do hotel têm direito a entrada gratuita no parque, o montante referente ao uso do parque cobrado no alojamento do hotel é transferido, internamente, como sendo uma venda do parque aquático.

A justificação deste centro ser de resultados e não de investimento assenta no facto de que os seus responsáveis estarem impossibilitados de tomar decisões que envolvam a compra de maquinaria para o funcionamento das piscinas ou de material de imobilizado.

#### Departamento de Contabilidade e Financeiro

Após caracterizar os centros de responsabilidade que estão diretamente em contacto com os clientes, é importante qualificar os centros que não produzem receitas mas que são essenciais para o funcionamento em pleno de uma empresa, como é o caso do departamento de contabilidade e financeiro.

Este departamento tem como missão proceder à elaboração da contabilidade das três unidades hoteleiras respeitando sempre as normas contabilísticas previstas pelo estado português, e também orientar a situação bancária da empresa.

Sendo este centro um elemento da empresa que apenas produz custos e não receitas, ele está classificado como sendo um centro de responsabilidade do tipo custos.

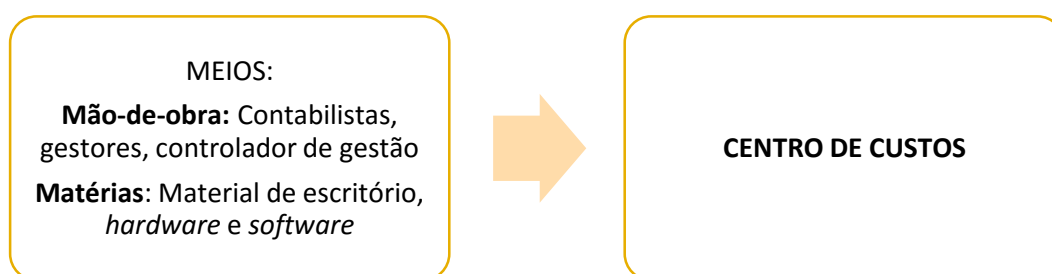


Figura 28 - Centro de Custos Contabilidade e Financeiro

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

É expectável que este centro cumpra, da mesma forma que os restantes, um conjunto de objetivos que permitam a prestação de um serviço com precisão e qualidade mas também, que permitam a avaliação do desempenho deste centro.

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Cumprir o orçamento de despesa atribuído - Aumentar a margem financeira	- % de desvios ao orçamento - Rentabilidade da margem financeira (MF/AL)
<b>Cliente</b>	- Orientação da faturação junto das receções - Emissão de notas de crédito	- N° de notas de crédito emitidas
<b>Processos Internos</b>	- Reduzir os erros nos lançamentos contabilísticos - Melhoria da performance operacional	- N° de erros identificados - N° de projetos informáticos implementados
<b>Desenvolvimento</b>	- Desenvolver competências dos RH	- N° de horas de formação

*Quadro 14 -Objetivos e indicadores desejáveis do CR Contabilidade e Financeiro*

(Fonte: Elaboração Própria)

As relações a montante e a jusante que dizem respeito a este centro de responsabilidade pode ser vistas no seguinte organograma (Figura 29)



(Fonte: Elaboração Própria)

Sendo um centro maioritariamente administrativo, as funções que lhe são afetas são as seguintes:

- Proceder a lançamentos contabilísticos;
- Elaborar demonstrações financeiras e mapas de exploração;
- Elaborar análises de rentabilidade de segmentos de mercado;
- Conferir e controlar entidades bancárias;
- Proceder a pagamentos aos fornecedores e a cobranças aos clientes;
- Dar apoio às direções de hotéis das unidades dependentes;

Sendo este centro do tipo de custos, apenas existe a valorização de *inputs*. Desta forma, os custos com o pessoal administrativo e com os custos diretos desse departamento são valorizados nesse centro. Um vez que é praticamente impossível imputar os custos deste centro aos restantes centros de resultados e investimento, todos eles serão considerados como custos comuns à estrutura organizativa da empresa.

#### Departamento de Aprovisionamento

Neste centro de responsabilidade a missão é clara, deve satisfazer as requisições que chegam dos diferentes centros, com produtos de boa qualidade a preços competitivos. Sendo um centro de apoio à estrutura da empresa a sua tipologia também assenta nos custos. Desta forma, o centro aprovisionamento apenas utiliza *inputs* não produzindo qualquer *output*.

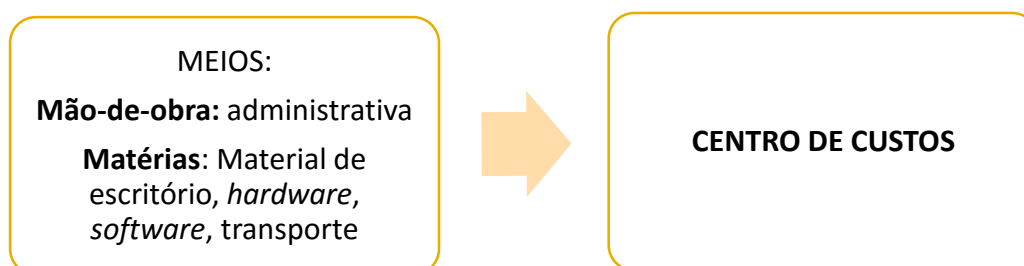


Figura 30 - Centro de Custos Aprovisionamento

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Os objetivos que são expectáveis de serem cumpridos por este centro podem observar-se no quadro abaixo:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Cumprir o orçamento de despesa atribuído	- Cumprir o orçamento de despesa atribuído
<b>Cliente</b>	- Responder as requisições dos outros centros	- N° de requisições satisfeitas
<b>Processos Internos</b>	- Informatizar pedidos de requisição - Diminuir erros na entrega das encomendas	- Temporal - N° de erros registados
<b>Desenvolvimento</b>	- Aumento da formação aos colaboradores	- N° de horas de formação

Quadro 15- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Aprovisionamento

(Fonte: Elaboração Própria)

Sendo um departamento que trabalha para toda a empresa, as ligações a montante e a jusante podem ser observadas no seguinte organograma:



*Figura 31 - Ligações a montante e a jusante do CR Aprovisionamento*

(Fonte: Elaboração Própria)

As funções que fazem parte do funcionamento deste centro passam por:

- Verificar as requisições enviadas pelos diferentes departamentos das diferentes unidades;
- Efetuar as encomendas aos fornecedores;
- Analisar, constantemente, a variação dos preços nos fornecedores;
- Agilizar a entrega das encomendas nos locais certos;
- Comparar preços existentes nos mercados;
- Certificar-se da qualidade dos materiais adquiridos;
- Realizar inventários.

O centro aprovisionamento é, à semelhança do centro de contabilidade, um centro em que apenas existem *inputs*. Na sua valorização consistem os custos com o pessoal. A avaliação económico-financeira deste centro deve ser feita tendo em conta um orçamento específico direcionado ao centro, em que este tem de atingir os objetivos e funções inumerados em cima.

### Departamento comercial

O departamento comercial numa unidade hoteleira é de extrema importância. A sua missão consiste em desenvolver, coordenar e dinamizar a atividade comercial tendo como objetivo máximo angariar novos clientes para a empresa.

Sendo um centro que não possui qualquer rendimento e que não tem o poder de decisão sobre ativos ou passivos, o departamento comercial é considerado um centro de custos que tem ao seu dispor os seguintes meios e materiais:

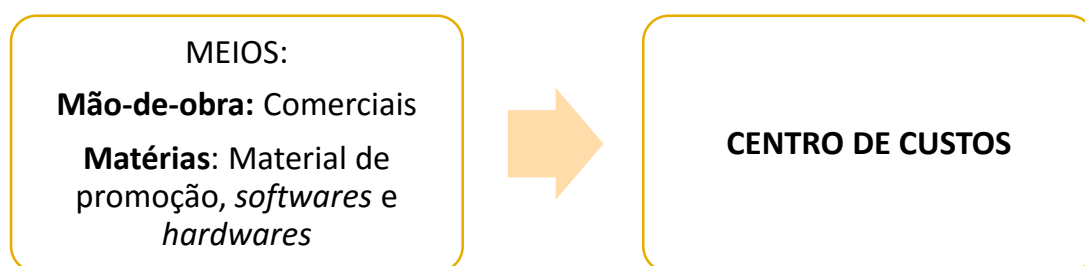


Figura 32 - Centro de Custos Comercial

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

O departamento comercial tem como principal alvo os clientes, fazendo com que os seus objetivos sejam centrados na angariação e na satisfação dos mesmos. Deste modo, pode-se observar pelo Quadro 16 os seus objetivos.

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Aumentar o volume de negócios	- Volume de negócios total
<b>Cliente</b>	- Angariação de novos clientes - Manutenção dos clientes existentes - Garantir a satisfação do cliente	- Nº de novos clientes - Índice de retenção - Índice de satisfação dos clientes

<b>Processos Internos</b>	- Melhorar eficiência comercial - Reduzir o risco operacional	- Nº de contratos efetuados - Nº de erros/ falhas
<b>Desenvolvimento</b>	- Desenvolver competências dos RH - Melhorar a tecnologia utilizada	- Nº de horas de formação - Nº de novos <i>softwares</i>

Quadro 16 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Comercial

(Fonte: Elaboração Própria)

Este centro de custos trabalha fundamentalmente para satisfazer e garantir as vendas dos diversos centros de resultados existentes nas diferentes unidades do grupo. No organograma representado na Figura 33 pode observar-se as ligações internas que compõe este centro.



Figura 33 - Ligações a montante e a jusante do CR Comercial

(Fonte: Elaboração Própria)

Apesar deste centro ter como principal foco os clientes, as suas principais funções assentam em:

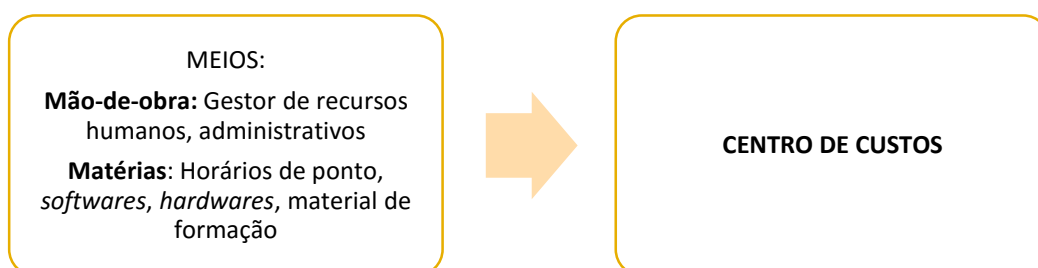
- Elaborar tabelas de preços para os clientes que representam um elevado volume de vendas;
- Introduzir nas diferentes plataformas de vendas *online* os preços dos diferentes pacotes existentes;
- Elaborar panfletos, imagens e cartões para promover o grupo nas redes sociais, em feiras e no *website*;
- Promover o grupo em feiras nacionais e internacionais;
- Dar a conhecer aos clientes os diferentes pacotes para as épocas festivas;

O departamento comercial tem como principal *input* a mão-de-obra dos comerciais que é, portanto, valorizada diretamente como custo do centro. Como custo são, de igual modo, valorizados todos os elementos que potencializam a promoção do hotel, isto é, a impressão de panfletos, brochuras e *placards* e também os *softwares* utilizados para promover as vendas *online* e para elaborar as imagens.

#### Departamento de Recursos Humanos

Os recursos humanos são um departamento crucial para um hotel. A sazonalidade do negócio da hotelaria obriga a uma contratação massiva na época alta e a despedimentos na época baixa para garantir a manutenção plena do hotel. Assim, a missão deste centro passa por efetuar o processamento de salários, o registo de pessoal, ser responsável pelos concursos, admissões e entrevistas garantindo a contratação de pessoal competente.

Sendo este centro um elemento dos serviços administrativos existentes no hotel, ele representa apenas um custo sem ter qualquer tipo de rendimento associado, estando assim inserido na tipologia de centro de custos.



(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Os principais objetivos deste departamento assentam nos colaboradores e na satisfação das suas necessidades, podendo ser analisados no quadro seguinte:

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Investir em serviços de Segurança, Higiene e Saúde no trabalho	- Taxa de execução do orçamento
<b>Cliente</b>	- Garantir a satisfação dos colaboradores	- Índice de satisfação dos colaboradores - Resultados de inquéritos
<b>Processos Internos</b>	- Aumentar a qualificação dos colaboradores - Reduzir o absentismo	- Nº de horas de formação por colaborador - Taxa de absentismo
<b>Desenvolvimento</b>	- Desenvolver competências dos RH	- Nº de horas de formação dos colaboradores

Quadro 17 - Objetivos e indicadores desejáveis do CR Recursos Humanos

(Fonte: Elaboração Própria)

Assim como os restantes elementos da parte administrativa do grupo, o centro de responsabilidade recursos humanos trabalha para garantir que nada falhe nos centros de resultados. Deste modo, as suas ligações dentro da empresa são as seguintes:



*Figura 35 - Ligações a montante e a jusante do CR Recursos Humanos*

(Fonte: Elaboração Própria)

As funções que compõem o funcionamento deste centro podem ser descritas da seguinte forma:

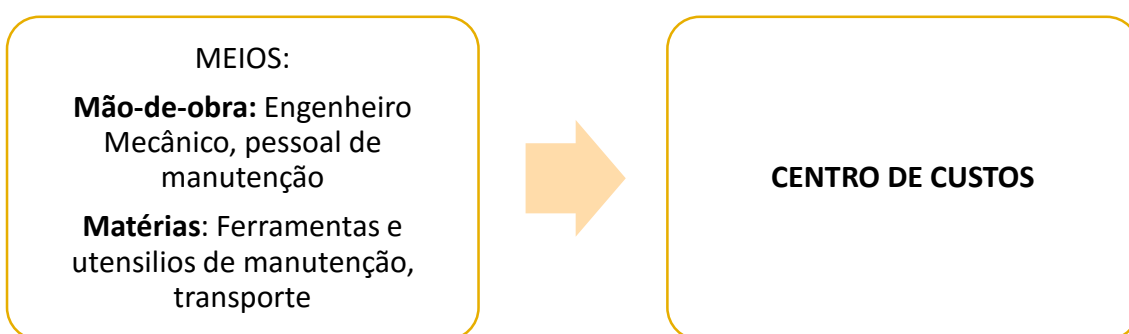
- Processamento de salários;
- Controlo dos horários dos colaboradores com o intuito de proceder ao pagamento de horas extras;
- Lançar oportunidades de trabalho nas plataformas de emprego;
- Proceder as entrevistas dos potenciais colaboradores e realizar uma seleção;
- Elaborar formações a dar aos colaboradores
- Realizar inquéritos de satisfação

Os *inputs* que compõem este centro assentam essencialmente na mão-de-obra, isto é, nos elementos que compõem o departamento e que realizam todas as funções acima descritas. A sua valorização é realizada diretamente neste centro.

#### Departamento de Manutenção

O centro de responsabilidade manutenção é muito importante para a estrutura do grupo. A missão deste centro passa por manter em boas condições de funcionamento todos os restantes departamentos, garantindo um serviço de qualidade e eficiente.

Sendo um centro que cujo serviço prestado não se traduz em receitas, este departamento é considerado com um centro de custos.



*Figura 36 - Centro de Custos Manutenção*

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Para avaliar o trabalho e o desempenho deste centro é necessário definir um conjunto de objetivos e verificar se estes estão a ser cumpridos através de indicadores próprios. O quadro abaixo faz um resumo dos objetivos para o centro de manutenção e dos respetivos indicadores.

Objetivos		
	Descrição	Indicadores
<b>Financeiro</b>	- Cumprir o orçamento de despesa atribuído	- % de desvios ao orçamento
<b>Cliente</b>	- Garantir a manutenção dos outros centros	- N° de pedidos de reparações
<b>Processos Internos</b>	-Aumentar a performance operacional	- N° de reclamações feitas pelos clientes <i>online</i>
<b>Desenvolvimento</b>	-Desenvolver competências dos RH	- N° horas de formação dos colaboradores

Quadro 18- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Manutenção

(Fonte: Elaboração Própria)

Sendo que este centro trabalha para todo o grupo, as suas ligações percorrem todos centros de resultados e de investimento, como é possível observar pela Figura 37.



Figura 37 - Ligações a montante e a jusante do CR Manutenção

(Fonte: Elaboração Própria)

É da responsabilidade deste centro a satisfação das seguintes funções:

- Manutenção das zonas comuns dos hotéis, como receções e espaços exteriores;
- Proceder ao arranjo de canalização e eletricidade;
- Garantir a manutenção da piscina, através da limpeza da mesma e da execução dos tratamentos das águas;
- Conservar os espaços verdes através da manutenção dos jardins e dos lagos;
- Intervir no arranjo de diversos elementos quando requisitado pelos centros de resultados;
- Garantir o funcionamento da maquinaria de grande porte essencial para os hotéis.

A mão-de-obra e os materiais e ferramentas são os principais *inputs* deste centro, e por isso a sua valorização é realizada tendo em conta que são um custo para o departamento, não havendo *outputs* para valorizar

### Administração

O conselho de administração do grupo tem um papel de grande relevância, sendo que a sua missão assenta principalmente na definição da estratégia e dos objetivos estratégicos da empresa, definindo a política de aplicação de fundos da empresa e garantindo a estabilidade económica, financeira e social do grupo.

Este centro tem influencia de decisão perante os restantes centros, assim como, sobre qualquer elemento que afete, direta ou indiretamente, o ativo e o passivo. Deste modo, este centro está incluído na tipologia de centros de investimento. Na Figura 38 é possível observar as suas influências.



Figura 38 - Centro de Investimentos Administração

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

Apesar de ser o centro que comanda os restantes, este departamento continua a ter objetivos para cumprir. Os mesmos podem ser vistos na tabela abaixo.

<b>Objetivos</b>		
	<b>Descrição</b>	<b>Indicadores</b>
<b>Financeiro</b>	- Rentabilizar ativos -Aumentar o volume de negócios -Aumentar a margem financeira	- Rentabilidade do Ativo - Volume de negócios total  - Rentabilidade da margem financeira
<b>Cliente</b>	- Captação líquida de recursos - Angariação de clientes - Manutenção dos clientes existentes	- Captação líquida de recursos - Nº de novos clientes - Índice de retenção
<b>Processos Internos</b>	- Reduzir o risco operacional	- Nº de erros/ falhas

	- Melhorar a eficiência operacional - Reforçar a capacidade tecnológica	- Volume gasto em obras nos edifícios e em imobilizado - Novos projetos implementados
<b>Desenvolvimento</b>	- Desenvolver competências dos RH	- Nº de horas dos colaboradores

Quadro 19- Objetivos e indicadores desejáveis do CR Administração

(Fonte: Elaboração Própria)

Sendo este o principal centro do grupo, as suas relações são todas a jusante, como se pode observar no organograma seguinte.



Figura 39- Ligações a montante e a jusante do CR Administração

(Fonte: Elaboração Própria)

Uma vez que a administração é o centro que fornece as indicações para o bom funcionamento de todo o grupo, as suas funções passam por:

- Negociar condições comerciais com os principais clientes;
- Negociar as condições de empréstimo de capital junto das entidades bancárias;

- Aprovar a compra de imobilizado proposto pelos diversos centros de responsabilidade;
- Acompanhar os comerciais às feiras de promoção internacionais;
- Fazer visitas aos principais clientes;

Este centro de responsabilidade tem como principal custo as despesas com os salários dos administradores. O rendimento associado a este centro tem origem nos novos clientes angariados e os resultados que daí derivam. Uma vez que estamos perante um centro de investimento é também relevante identificar os elementos do ativo e do passivo que permitem o cálculo do ativo económico que vai influenciar a margem de contribuição residual do centro.

## 5.2 Fase 2: Estruturação do plano de contas

Só depois de estruturar os centros de responsabilidade e apurar o seu tipo é que é possível elaborar os planos de contas que vão servir de base para a análise multidimensional que se pretende obter.

Assim, o primeiro plano de contas é o que diz respeito à contabilidade financeira e o que serve de apoio à elaboração das demonstrações financeiras consideradas de entrega obrigatória para efeitos legais. Este plano está, portanto, estruturado com a codificação em algarismos que começa no 1 e termina no 8. Cada algarismo corresponde a um ativo, passivo, rendimento ou custo da empresa. As contas codificadas com o número 1 dizem respeito aos meios financeiros líquidos, isto é, aos montantes em caixa, aos depósitos bancários e aos restantes instrumentos financeiros correntes. A conta que começa com o número 2 diz respeito às contas a receber e a pagar. Nesta conta encontram-se as contas que dizem respeito aos elementos mais essenciais para o funcionamento de uma organização, são eles: as dívidas dos clientes, as dívidas aos fornecedores e ao pessoal, as transações com o Estado, os financiamentos obtidos, as dívidas ou empréstimos a acionistas e outros valores a receber ou a pagar da empresa. A conta que inicia com o algarismo 3 inclui em si as compras, os inventários e os ativos biológicos. A conta número 4 tem incluídos os investimentos realizados em subsidiárias e associadas e em ativos fixos. A conta 5 representa os montantes afetos ao capital, reservas e a resultados transitados. As contas descritas acima são normalmente as contas que aparecem nos balanços das empresas.

A conta 6 tem nela todos os custos da empresa, isto é, os valores com matérias-primas, com os fornecimentos e serviços externos, com o pessoal, com as depreciações e amortizações de ativos, com eventuais perdas de imparidade e provisões e ainda inclui outros gastos e perdas e gastos de financiamento. No fundo, todas as despesas consideradas como um custo para a estrutura das empresas. A conta 7 é o oposto da conta 6, uma vez que nela se encontram todos os elementos considerados com sendo o rendimento da empresa, e inclui as vendas e prestações de serviços, os subsídios atribuídos à empresa e os eventuais rendimentos resultantes de outras operações e dos juros obtidos. Por fim, a conta 8 é uma conta de apuramento de resultados. Estas últimas três contas servem de apoio para a realização das demonstrações de resultados das organizações.

A construção dos dois novos planos de contas foi realizada tendo como pressuposto que os planos são complementares.

O primeiro plano de contas (anexo 3) consiste na representação da dimensão estrutura e estão nele representados os centros de responsabilidade da empresa. É possível observar que os centros são organizados por unidades hoteleiras, uma vez que é relevante apurar o resultado de cada unidade na estrutura do grupo. Em cada unidade hoteleira estão presentes os centros que as compõem.

O Hotel 1 é a unidade que tem na sua organização a maior quantidade de centros. Este é composto pelos centros considerados "normais" a todas as unidades hoteleiras, o alojamento e o *food & beverages*, e tem ainda os centros SPA, parque aquático e a direção de hotel.

Uma vez que os Hotel 2 e 3 são unidades de menor dimensão, a estrutura destes é idêntica, levando a que sejam compostas apenas pelos centros de alojamento, *food & beverages* e direção de hotel.

Por fim, existe a necessidade de criar um item que englobe os centros que servem de apoio a toda a estrutura da empresa e que não podem ser imputados a uma unidade hoteleira. Neste bloco, podemos encontrar o centro de contabilidade e financeiro, o centro de aprovisionamento, de recursos humanos, de manutenção, o comercial e a administração.

O terceiro, e último plano de contas (anexo 4), tem o propósito de apurar a natureza dos custos e dos rendimentos de cada centro de responsabilidade. Este plano está dividido em dois blocos. O primeiro representa todos os rendimentos que são possíveis obter através das vendas e prestações de serviços existentes no grupo. Como o objetivo deste

plano é saber ao pormenor a origem dos rendimentos, existiu a necessidade de criar uma conta para cada um deles, tendo como base os centros de responsabilidade que serão beneficiários desses rendimentos. O segundo bloco engloba todos os custos passíveis de ser suportados pelos centros de responsabilidade. A necessidade do pormenor também se aplica neste caso, para apurar por cada centro a origem dos principais custos.

### 5.3 Fase 3: Operacionalização do Sistema

Na tentativa de explicar de uma forma clara a operacionalização do sistema de informação para a gestão que se pretende implementar na unidade hoteleira, serão exemplificados através de esquemas as principais operações do grupo.

No Quadro 20, encontra-se a primeira simulação que diz respeito à simulação de uma venda.

	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Dimensões Estrutura</b>	<b>Naturezas</b>	<b>Valor (€)</b>
<b>D</b>	Depósito ordem	-----	-----	500,00 €
<b>C</b>	Prestação de serviços	Alojamento Hotel 1	Rendimento de alojamento	500,00 €

*Quadro 20 - Simulação da venda*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

Neste caso, verifica-se que a venda é uma prestação de serviços que está registada na estrutura como sendo uma venda do centro de responsabilidade alojamento e como tal a sua natureza é de rendimento do alojamento

Na Quadro 21, é possível observar a simulação de uma operação de apuramento dos custos com o pessoal. A lógica aplicada nesta simulação consiste em debitar a conta da contabilidade financeira referente aos gastos com os vencimentos, com os subsídios e com abonos e de seguida debitar as contas da dimensão estrutura aos quais o pessoal está afeto, neste caso a análise é feita sobre o Hotel 2 e, assim, o débito será feito no centro de alojamento, de F&B, da direção de hotel e dos comuns. O último passo consiste em debitar a natureza do custo através da rubrica de gastos com remunerações. Do lado do crédito existe a saída do montante a ser pago da conta bancária do empregador.

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>D</b>	Vencimentos, subsídios e abonos	Hotel 2 Alojamento	Gastos com remunerações e encargos	1 500,00 €
		Hotel 2 F&B		2 000,00 €
		Hotel 2 Direção de Hotel		1 500,00 €
		Hotel 2 Comuns		2 000,00 €
<b>C</b>	DO – Conta X	-----	-----	7 000,00 €

*Quadro 21 - Simulação Custos com Pessoal*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

A simulação que se segue toma o exemplo da contabilização de um fornecimento e serviço externo, neste caso a eletricidade (Quadro 22). Sendo que não é possível, neste momento, imputar a cada centro de responsabilidade o seu gasto em eletricidade, o seu registo será feito na dimensão estrutura que diz respeito aos gastos comuns da unidade em causa, neste caso, nos gastos comuns do Hotel 3.

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>D</b>	Gastos com eletricidade	Hotel 3 – Comuns	Gastos com eletricidade	1 000,00 €
<b>C</b>	DO – Conta X	-----	-----	1 000,00 €

*Quadro 22 - Simulação Fornecimento e serviços externos*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

Outra simulação que é pertinente realizar diz respeito ao custo da mercadoria vendida e à respetiva saída do *stock*. Aqui regista-se a débito o custo das vendas na dimensão estrutura que lhe diz respeito, neste caso o centro de F&B do Hotel 2 e nas naturezas regista-se o destino que a mercadoria vai ter, ou seja, se será para ser usada ao pequeno-almoço, nas refeições do restaurante, no bar ou nos minibares. A mercadoria respeitante às bebidas terá a mesma lógica de afetação. Assim, a crédito, existe a saída dos *stocks* dos armazéns.

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>D</b>	Custo das venda	Hotel 2 F&B	Alimentação Pequeno-almoço	500,00 €
			Alimentação Restaurante	3 000,00 €
			Alimentação Bar	200,00 €
			Alimentação Minibares	150,00 €
			Bebidas Pequeno-Almoço	300,00 €
			Bebidas Restaurante	1 250,00 €
			Bebidas Bar	200,00 €
			Bebidas Mini Bares	50,00 €
<b>C</b>	Stocks (pela Saída)	Hotel 2 F&B	Stocks Alimentação	3 850,00 €
			Stocks Bebidas	1 800,00 €

*Quadro 23 - Simulação Custo da mercadoria vendida (Saída de Stock)*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

Por fim, a última operacionalização considerada relevante de ser observada é a que representa as amortizações. Sendo que todos os centros têm equipamentos que requerem a amortização do seu valor, o exemplo que se optou por simular é o que está afeto ao centro de alojamento do Hotel 1, em que a natureza do gasto é registada na conta de amortização de equipamento básico. Em contrapartida, existe o crédito da conta referente às amortizações acumuladas

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>D</b>	Gastos com Amortização	Hotel 1 – Alojamento	Amortização de equipamento básico	2 350,00 €
<b>C</b>	Amortizações Acumuladas	-----	-----	2 350,00 €

*Quadro 24 - Simulação Amortização*

(Fonte: Adaptado de Rodrigues & Simões, 2012)

Desta forma, após proceder à simulação das operações contabilísticas mais comuns numa organização, é possível passar à fase seguinte na modelização do sistema, a organização das demonstrações financeiras.

## 5.4 Fase 4: Organização das Demonstrações financeiras

Nesta fase da modelização do sistema integrado para a gestão, é necessário estruturar as demonstrações financeiras que se pretendem obter através dos novos planos contabilísticos.

A necessidade da criação de novas demonstrações financeiras para apoiar a tomada de decisão tem por base as deficitárias demonstrações utilizadas pela empresa. Atualmente, como é possível observar no anexo 5, os elementos de apoio à decisão são bastante rudimentares, existindo apenas a demonstração de resultados para o Grupo Hotel, Lda, sendo os restantes elementos referentes a cada um dos hotéis elaborados manualmente. Como consequência, a sua construção é bastante morosa e cria espaço à existência de possíveis erros.

Na tentativa de colmatar esta falha na apresentação da informação foram elaboradas novas demonstrações financeiras que permitem ter uma ideia exata da situação económico-financeira dos centros de responsabilidade dos hotéis e das empresas.

A primeira demonstração encontra-se no anexo 6 e representa a situação de toda a empresa, isto é, os rendimentos e os custos que dão origem ao resultado da empresa. É possível, através desta demonstração, perceber a margem de cada hotel e o peso dos custos comuns na estrutura do grupo. Neste quadro, estão descritos os rendimentos e os custos de acordo com o plano de contas da contabilidade financeira para simplificar a sua interpretação. É ainda possível observar a rubrica referente ao custo do ativo económico que é composto pela multiplicação da taxa de custo médio de capital pelo ativo económico, dando origem à margem de contribuição residual.

As demonstrações financeiras que se seguem são direcionadas para apurar o resultado de cada hotel individualmente, apurando desta forma o impacto que cada centro de responsabilidade tem no resultado de cada hotel. Assim, é possível observar no segundo quadro do anexo 6, o resultado de cada centro através do cálculo dos seus rendimentos e dos seus custos de acordo com o plano de contas da contabilidade financeira. Neste caso também é possível observar em que centro se aplica o custo do ativo económico.

Por fim, existiu a necessidade de analisar cada centro individualmente para apresentar o seu resultado ao seu responsável. Para tal, foi necessário criar demonstrações financeiras direcionadas para cada departamento, como é possível observar no terceiro quadro do anexo 6, tendo discriminado a origem dos seus rendimentos e dos seus custos, no caso dos centros de resultados. No caso dos centros de investimentos existe a necessidade de calcular também o custo do ativo económico. Os centros de custos apenas têm o apuramento dos custos que lhes dizem respeito. Estas demonstrações permitem avaliar a origem dos custos e dos rendimentos, possibilitando a identificação do serviço mais rentável e de eventuais custos que necessitam de ser corrigidos.

## **6. Aplicação e avaliação do sistema integrado de gestão**

Nesta fase final do projeto, foi pertinente verificar a funcionalidade dos planos de contas e das demonstrações financeiras elaboradas. Como tal, procedeu-se à simulação de todas as operações da empresa em estudo para um período de 6 meses com o objetivo de preencher as demonstrações financeiras acima apresentadas. Posteriormente, serão comparados os resultados obtidos com a demonstração de resultados que é possível obter atualmente na contabilidade da empresa (Anexo 5). É, de igual modo, importante referir que os valores apresentados são todos fictícios e foram obtidos com o único propósito de elaborar este projeto.

### **6.1 Relatório de acompanhamento do processo**

Com o objetivo de verificar a funcionalidade dos planos e das demonstrações financeiras elaborados, procedeu-se à simulação dos lançamentos contabilísticos segundo os novos planos e à sua introdução nas demonstrações.

No Quadro 25 pode observar-se a demonstração financeira que representa o grupo. Esta demonstração contém os resultados expectáveis do grupo e encontra-se desdobrada nas unidades que o compõem, permitindo observar o impacto dos custos e dos rendimentos nos resultados do grupo.

**Demonstração Financeira da Empresa**

	<b>Hotel 1</b>	<b>Hotel 2</b>	<b>Hotel 3</b>	<b>Comuns</b>	<b>Total</b>
<b>Rendimentos</b>	<b>1 658 668,52 €</b>	<b>181 716,11 €</b>	<b>310 324,40 €</b>	<b>23 292,80 €</b>	<b>2 174 001,83 €</b>
Vendas	48,50 €	7 733,08 €	0,00 €	0,00 €	7 781,58 €
Prestação de serviços	1 658 620,02 €	173 983,03 €	310 324,40 €	0,00 €	2 142 927,45 €
Outros juros e ganhos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	12 984,69 €	12 984,69 €
Subsidio de exploração	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10 308,11 €	10 308,11 €
<b>Custos</b>	<b>998 364,98 €</b>	<b>192 659,68 €</b>	<b>237 583,91 €</b>	<b>374 147,40 €</b>	<b>1 802 755,97 €</b>
Custo da mercadoria	379 816,01 €	41 610,90 €	71 060,72 €	0,00 €	492 487,62 €
Fornecimentos e serviços externos	226 834,48 €	60 543,63 €	67 765,62 €	60 167,51 €	415 311,23 €
Subcontratos	3 382,40 €	1 314,44 €	1 091,35 €	0,00 €	5 788,19 €
Serviços especializados	54 029,20 €	9 500,50 €	16 825,01 €	0,00 €	80 354,71 €
Materiais	10 539,31 €	359,97 €	855,57 €	0,00 €	11 754,85 €
Energia e Fluidos	113 578,15 €	22 213,66 €	25 177,11 €	0,00 €	160 968,92 €
Deslocações, estadas e transportes	161,20 €	42,94 €	2 312,43 €	0,00 €	2 516,57 €
Serviços diversos	45 144,22 €	26 167,52 €	21 504,15 €	0,00 €	92 815,89 €
Gastos com o pessoal	305 042,35 €	80 998,48 €	82 578,59 €	55 547,39 €	524 166,81 €
Gastos de depreciação e amortização	86 672,15 €	9 506,68 €	16 178,98 €	23 258,13 €	135 615,94 €
Gastos de financiamento	0,00 €	0,00 €	0,00 €	203 552,76 €	203 552,76 €
Outros gastos e perdas	0,00 €	0,00 €	0,00 €	31 621,61 €	31 621,61 €
<b>Margem de contribuição</b>	<b>660 303,54 €</b>	<b>-10 943,57 €</b>	<b>72 740,49 €</b>	<b>-350 854,60 €</b>	<b>371 245,86 €</b>
Custo do Ativo económico	174 522,18 €	19 143,15 €	32 575,89 €	48 067,43 €	274 308,65 €
<b>Margem de contribuição Residual</b>	<b>485 781,35 €</b>	<b>-30 086,73 €</b>	<b>40 164,60 €</b>	<b>-398 922,03 €</b>	<b>96 937,21 €</b>

*Quadro 25 - Operacionalização Demonstração Financeira Grupo*

(Fonte: Elaboração Própria)

Para simplificar a explicação dos procedimentos realizados, esta será efetuada considerando o exemplo do Hotel 2. A sua demonstração financeira tem a seguinte composição:

**Demonstração Financeira do Hotel 2**

	<b>Alojamento</b>	<b>F&amp;B</b>	<b>Direção Hotel</b>	<b>Comuns</b>	<b>Total</b>
<b>Rendimentos</b>	116 931,80 €	53 228,40 €	11 555,91 €	0,00 €	181 716,11 €
Vendas	0,00 €	0,00 €	7 733,08 €	0,00 €	7 733,08 €
Prestação de serviços	116 931,80 €	53 228,40 €	3 822,83 €	0,00 €	173 983,03 €
<b>Custos</b>	49 711,11 €	71 019,78 €	7 129,67 €	64 799,11 €	192 659,68 €
Custo da mercadoria vendida	782,28 €	36 958,80 €	0	3 869,81 €	41 610,90 €
Fornecimentos e serviços externos	4 612,63 €	66,69 €	0,00 €	55 864,31 €	60 543,63 €
Subcontratos	1 314,44 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1 314,44 €
Serviços especializados	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2 672,51 €	2 672,51 €
Publicidade	0,00 €	0,00 €	0,00 €	220,57 €	220,57 €
Segurança	0,00 €	0,00 €	0,00 €	270,00 €	270,00 €
Comissões	2 318,18 €	0,00 €	0,00 €	3 659,27 €	5 977,45 €
Reparação e conservação	359,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	359,97 €
Materiais	620,03 €	66,69 €	0,00 €	617,84 €	1 304,56 €
Energia e Fluidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	22 213,66 €	22 213,66 €
Deslocações, estadas e transportes	0,00 €	0,00 €	0,00 €	42,94 €	42,94 €
Serviços diversos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	26 167,52 €	26 167,52 €
Gastos com o pessoal	40 038,20 €	31 142,29 €	5 703,67 €	4 114,32 €	80 998,48 €
Gastos de depreciação e amortização	4 278,00 €	2 852,00 €	1 426,00 €	950,67 €	9 506,68 €
<b>Margem de contribuição</b>	67 220,68 €	-17 791,38 €	4 426,24 €	-64 799,11 €	-10 943,57 €
Custo do Ativo económico	0,00 €	0,00 €	19 143,15 €	0,00 €	19 143,15 €
<b>Margem de contribuição residual</b>	67 220,68 €	-17 791,38 €	-14 716,91 €	-64 799,11 €	-30 086,73 €
<b>Ativo económico</b>			<b>366 185,37 €</b>		
Inventários médios			3 459,50 €		
Crédito médio a clientes			19 801,83 €		
Estado e outros entes públicos (a pagar)			53 516,26 €		
Crédito médio a fornecedores			30 812,34 €		
Estado e outros entes públicos (a receber)			2 094,41 €		
Necessidades de Fundo de Maneio			43 870,85 €		
Ativo fixo bruto			331 821,20 €		
(Depreciações Acumuladas)			9 506,68 €		
Ativo fixo líquido médio			322 314,52 €		

Quadro 26 - Operacionalização Demonstração Financeira Hotel 2

(Fonte: Elaboração Própria)

Para chegar a esta demonstração foi necessário proceder ao lançamento contabilístico nas diversas rubricas que fazem parte do plano de contas financeiro, do plano de contas da dimensão estrutura e do plano de contas das naturezas. Para facilitar a leitura dos quadros, irei coloca-los no anexo 7.

No que toca às vendas que são realizadas no Hotel 2, estas subdividem-se em várias naturezas, e como é necessário saber o peso de cada uma delas nas vendas totais do grupo, foi imprescindível detalha-las. Sendo que a contabilização das vendas no plano da contabilidade financeira é realizada tendo em conta a taxa do IVA aplicada sobre o tipo de serviço, os quadros têm a mesma lógica. A mesma ideologia será aplicada nos restantes quadros.

O quadro seguinte diz respeito aos custos do pessoal, aqui foi igualmente importante discriminá-los por departamento para poder imputá-los aos respetivo centro. A mesma ideia foi usada para o apuramento dos fornecimentos e serviços externos.

No que diz respeito aos custos das matérias vendidas, o facto de os *stocks* serem realizados anualmente, não permitiu apurar com precisão a sua distribuição por centro de

responsabilidade, sendo que para efeitos de construção dos quadros realizei uma estimativa das vendas para apurar os custos feitos em compras de matérias-primas e mercadorias.

Para o cálculo do custo do ativo económico foi imperativo apurar os valores que compõem as necessidades de fundo de maneio e o ativo fixo médio. Primeiramente, é necessário apurar a diferença entre as necessidades cíclicas da empresa e os recursos cíclicos, isto é, as necessidades de fundo de maneio da empresa. Como é possível observar pelas rubricas do Quadro 27, as necessidades cíclicas da empresa são compostas pelos valores que correspondem aos inventários médios, às dívidas de clientes e aos valores a pagar da rubrica do estado e outros entes públicos. Os recursos cíclicos são compostos pelo crédito médio aos fornecedores e pelos valores a receber do estado e de outros entes públicos. Da diferença entre estas duas parcelas obtêm-se os valores que representam as necessidades de fundo de maneio. No que diz respeito ao ativo fixo médio, o seu cálculo é mais simples uma vez que implica subtrair ao valor dos ativos fixos da empresa o valor das depreciações. A soma destas duas parcelas permite chegar ao valor pretendido.

O Quadro 27 representa o valor total do ativo económico que compõe o grupo. Este valor é posteriormente afeto a cada unidade hoteleira, uma vez que existem centros de investimentos em cada uma delas, o que cria a necessidade de se apurar o custo do seu ativo económico. Foi, de igual modo, necessário calcular o ativo económico na parcela respeitante aos comuns, pois existem ativos que fazem parte dos centros de responsabilidade que pertencem a esta parcela e existem, de igual modo, valores respeitantes a impostos e outros encargos sociais que são afetos ao grupo e não a nenhuma unidade, havendo a necessidade de evidenciar o seu peso no cálculo do ativo económico.

	<b>Hotel 1</b>	<b>Hotel 2</b>	<b>Hotel 3</b>	<b>Comuns</b>	<b>Total</b>
<b>Ativo económico grupo</b>	<b>3 338 398,75 €</b>	<b>366 185,37 €</b>	<b>623 137,43 €</b>	<b>919 471,89 €</b>	<b>5 247 193,44 €</b>
Inventários médios	31 577,64 €	3 459,50 €	5 907,94 €	0,00 €	40 945,08 €
Crédito médio a clientes	180 747,15 €	19 801,83 €	33 816,43 €	0,00 €	234 365,41 €
Estado e outros entes públicos (a pagar)	487 906,46 €	53 516,26 €	91 076,89 €	130 927,80 €	763 427,41 €
Crédito médio a fornecedores	281 248,88 €	30 812,34 €	52 619,55 €	0,00 €	364 680,76 €
Estado e outros entes públicos (a receber)	19 117,32 €	2 094,41 €	3 576,71 €	0,00 €	24 788,43 €
<b>Necessidades de Fundo de Maneio</b>	<b>399 865,06 €</b>	<b>43 870,85 €</b>	<b>74 605,01 €</b>	<b>130 927,80 €</b>	<b>649 268,72 €</b>
Ativo fixo bruto	3 025 205,84 €	331 821,20 €	564 711,40 €	811 802,22 €	4 733 540,66 €
(Depreciações Acumuladas)	86 672,15 €	9 506,68 €	16 178,98 €	23 258,13 €	135 615,94 €
<b>Ativo fixo líquido médio</b>	<b>2 938 533,69 €</b>	<b>322 314,52 €</b>	<b>548 532,42 €</b>	<b>788 544,09 €</b>	<b>4 597 924,72 €</b>

*Quadro 27 - Cálculo das necessidades de fundo de maneio e do ativo fixo*

(Fonte: Elaboração Própria)

Por fim, para apurar o custo que o ativo económico tem na estrutura da organização é necessário calcular a taxa do custo médio ponderado do capital (*wacc*). Para proceder ao seu cálculo é necessário saber o valor que compõe o capital próprio (E) e o capital alheio (D) da empresa, assim como as respetivas taxas de remuneração ( $R_e$  e  $R_d$ ) e a taxa de imposto (T). A fórmula do cálculo desta taxa pode ser observada na Figura 40.

$$WACC = \frac{E}{V} \times R_e + \frac{D}{V} \times R_d \times (1 - T_c)$$

Figura 40 - Formula para cálculo do *wacc*

(Fonte: Adaptado de Jordan *et al.*, 2011)

No Quadro 28, é possível observar as percentagens que compõe as rubricas necessárias para o cálculo do *wacc*.

<b>Cálculo do WACC</b>	
Capital alheio (médio)	41,22%
Custo do cap. Alheio ( $R_d$ )	4,39%
Taxa de imposto	14,236%
Capital próprio (médio)	58,780%
Custo do Cap. Próprio ( $R_e$ )	6,26%
<b>WACC</b>	<b>5,23%</b>

Quadro 28 – Rubricas para o cálculo da taxa de custo médio ponderado do capital

(Fonte: Elaboração Própria)

O preenchimento da demonstração financeira seguinte advém do preenchimento obrigatório das demonstrações financeiras por centro de responsabilidade. São estas demonstrações que serão apresentadas aos respetivos chefes dos centros e é sobre elas e sobre a informação que contêm que estes vão basear a sua tomada de decisão. O exemplo para o departamento de alojamento pode ser visto no Quadro 29.

<b>Demonstração Financeira Alojamento</b>	€
<b>Rendimentos</b>	<b>116 931,80 €</b>
Rendimento de quarto	116 931,80 €
<b>Custos</b>	<b>49 711,11 €</b>
<b>Pessoal</b>	<b>40 038,20 €</b>
Vencimentos	21 977,33 €
Subsídio de Férias	1 831,45 €
Subsídio de Natal	1 831,45 €
Subsídio de Alimentação	2 321,33 €
Diuturnidades	66,00 €
Abono para falhas	875,66 €
Feriados	2 648,73 €
Subsídio Noturno	1 534,65 €
Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	6 760,33 €
Seguros Acidentes Trabalho	191,27 €
<b>Serviços Externos</b>	<b>4 612,63 €</b>
Subcontratos	1 314,44 €
Trabalhos especializados	0,00 €
Publicidade	0,00 €
Vigilância e segurança	0,00 €
Comissões	2 318,18 €
Conservação e reparação	359,97 €
Serviços bancários	0,00 €
Jornais e revistas	74,18 €
Ferramentas e utensílios	545,85 €
Material de escritório	0,00 €
Higiene e conforto	0,00 €
Comunicação	0,00 €
Energia e Fluidos	0,00 €
<b>Matéria consumida</b>	<b>782,28 €</b>
Artigos de funcionamento corrente	179,93 €
Material escritório/Informático	96,61 €
Artigo de Uso do cliente	191,82 €
Artigo de Limpeza e Higiene	190,49 €
Material de Promoção	0,00 €
Material de Decoração/Animação	0,00 €
Material de Manutenção/Reparação	123,44 €
Artigos de Revenda	0,00 €
<b>Depreciações</b>	<b>4 278,00 €</b>
Edifícios e outras construções	3 149,62 €
Equipamento básico	1 069,52 €
Equipamento transporte	0,00 €
Equipamento administrativo	22,80 €
Outras depreciações	36,07 €
<b>Margem de contribuição</b>	<b>67 220,69 €</b>

Quadro 29 - Operacionalização demonstração financeira CR alojamento do hotel 2

(Fonte: Elaboração Própria)

Os quadros respeitantes às restantes demonstrações financeiras dos centros de responsabilidade do Hotel 2 podem ser vistos no anexo 8. Encontram-se também em anexo os elementos que permitem observar as demonstrações do Hotel 1 e do Hotel 3 (Anexo 9).

Assim, é possível observar que os valores obtidos com a construção das novas demonstrações financeiras estão de acordo com o que foi retirado da contabilidade da empresa, pelo que pode concluir-se que os modelos elaborados são viáveis de serem utilizados na empresa e, ao mesmo tempo, permitem obter muito mais informação sobre o várias dimensões da empresa.

## 7. Conclusão

É possível retirar diversas conclusões deste projeto. Em primeiro lugar, através do diagnóstico realizado aos sistemas de controlo de gestão existentes na empresa, é possível observar que esta se encontra com nível estável de rentabilidade mas apresenta um certo risco financeiro. Como tal, tornou-se evidente a necessidade proceder a uma melhoria dos sistemas de controlo existentes na empresa. Para verificar que instrumento de pilotagem devia ser intervencionado em primeiro lugar, realizaram-se grelhas que permitissem avaliar os pontos fortes e os pontos fracos dos mesmos. Esta avaliação permitiu concluir o instrumento de pilotagem referente à contabilidade analítica necessitava de ser reformulado.

Após esta avaliação, iniciou-se um processo de identificação dos centros de responsabilidade da empresa, procedendo à sua descrição, identificando a sua tipologia com o propósito de instaurar na empresa uma gestão descentralizada por centros de responsabilidade.

Esta caracterização mostrou ser imprescindível para construir os planos de contas que servem de apoio à contabilidade analítica, uma vez que estes foram organizados sobre a dimensão estrutura, isto é, sobre os centros de responsabilidade. Para além do plano de contas assente nos centros de responsabilidade existe ainda um plano que detalha ao pormenor as possíveis naturezas dos rendimentos e dos custos. O facto da qualidade da informação disponível ser fraca e serem evidentes incompatibilidades entre a mesma e a realidade levou a que não fosse possível alargar a análise contabilística para as dimensões de clientes e de mercados, ficando aberta essa hipótese para o futuro, após um tratamento da informação.

Através dos planos, foi possível elaborar diferentes demonstrações financeiras que permitem observar os resultados por grupo, por unidade hoteleira e por centro de responsabilidade.

Para verificar a validade dos planos de contas e das demonstrações financeiras elaboradas, foi necessário realizar uma simulação para um período de 6 meses, permitindo concluir que é possível utilizar os planos de contas para obter demonstrações relevantes para o grupo, uma vez que as que estão à disposição dos gestores, neste momento, são bastante rudimentares.

Desta forma, o projeto apresentado permitiu evidenciar a necessidade da empresa em se organizar internamente definindo objetivos internos para cada centro de

responsabilidade para que seja possível, no futuro, proceder a um planeamento anual que seja tomado em consideração e respeitado por todos os gestores. Ficou de igual forma evidente a necessidade da empresa instalar uma contabilidade analítica que permita uma análise mais profunda dos resultados, sendo o sistema de contabilidade multidimensional imprescindível para o poder alcançar devido, não só à sua versatilidade mas também devido à possibilidade que este apresenta de observar informação em vários níveis.

Como implementações futuras, ao nível do controlo de gestão, a empresa necessita de realizar um plano anual que permita prever os rendimentos e gastos de cada centro de responsabilidade e um plano operacional com um período de 3 anos que oriente o comportamento de todos os elementos do grupo. Após a definição e implementação destes dois aspetos é necessário criar um sistema de incentivos para influenciar os colaboradores a cumprir o delineado para a empresa. Numa fase em que estes instrumentos estejam a funcionar em pleno e sem percalços, é importante desenhar um *balanced scorecard* para acompanhar os resultados financeiros e não financeiros da organização.

Os modelos apresentados neste projeto foram apresentados aos responsáveis da empresa e prevê-se a sua aplicação no próximo ano.

## 8. Bibliografia

- Adams, L., & Drtina, R. (2008). *Transfer pricing for aligning divisional and corporate decisions*. Kelley School of Business - Indiana University.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. 12th ed: McGraw Hill.
- Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2012). *Management Accounting - Information for Decision-Making and Strategy Execution*. Pearson Prentice Hall.
- Bauer, K. (2004). *KPIs: Not all Metrics are created Equal*. DM Review.
- Borges, A., Morgado, J., & Rodrigues, A. (2004). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. Lisboa: 2ª ed: Áreas Editora.
- BP, B. d. (Agosto de 2015). Obtido de <https://www.bportugal.pt/pt-PT/Estatisticas/Paginas/default.aspx>
- Caiado, A. C. (2003). *Contabilidade de Gestão*. 3ª ed: Áreas Editora.
- Carenys, J. (2012). Management Control Systems: A Historical Perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1-18.
- Cokins, G., Capusneanu, S., & Briciu, S. (2012). Accounting's shift to decision-based costing. *Theoretical and applied economics*. Volume XIX, pp.31-44.
- Costa, R. (2012). *Introdução à gestão Hoteleira*. 4º ed: Lidel.
- Cunha, L. (2009). *Introdução ao Turismo*. 4º ed: Editorial Verbo.
- Doll, W., & Torkzadeh, G. (1998). *Developing a multidimensional measure of system-use in an organozational context*.
- Epstein, M., & Manzoni, J. (1998). *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: A global perspective on translating strategy into action*.
- Hotel Association of New York City, H. (2014). *Uniform System of Accounts for Lodging Industry*. Michigan: 10th ed.
- Hyvönen, J. (2008). *Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing techonology and organizational performance of the firm in contingency framework*. Oulu: Acta universitatis Ouluensis.
- INE. (2014). *Estatísticas do turismo 2013*.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2011). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. 9ºed: Áreas Editora.

- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1997). *Cost Effect: Using integrated cost system to drive profitability and performance*. Harvard Business School.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (January - February de 1992). The Balanced Scorecard - Measures that drive Performance. pp. 72-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Review.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Harvard Business Press.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). *Budgeting practices and performance in small healthcare businesses*.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions*. Management Accounting Research.
- Neely, A. (2007). *Business Performance Measurement- Unifying Theory and Integrating Practice*. 2<sup>o</sup> ed: Cambridge University Press .
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., & Kennerley, M. (1997). *Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach*.
- Neves, J. C. (2001). *Métricas de avaliação do desempenho económico*. Obtido de Site do ISEG: [http://pascal.iseg.ulisboa.pt/~jcneves/texto\\_desempenhoeconomico.pdf](http://pascal.iseg.ulisboa.pt/~jcneves/texto_desempenhoeconomico.pdf)
- Neves, J. C. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*. Texto Editores, Lda.
- Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Garrison, R. H. (2011). *Managerial Accounting for managers*. McGraw-Hill.
- Parmenter, D. (2007). *Developing, implementing, and using winning KPI's*. John Wiley & Sons, Inc.
- Peterson, E. T. (2006). *The Big Book pf Key Performance Indicators*.
- Rodrigues, J. A., & Simões, A. M. (2012). *Analisar a Performance Financeira - Uma visão multidimensional*. 2<sup>o</sup> ed: Áreas Editora, S.A.
- Rutherford, D. G., & O'Fallon, M. J. (2007 ). *Hotel Management and operations*. 4th ed: John Wiley & Sons, Inc.
- Santos, S. M. (2012). *Sistemas de Incentivos - Um estudo de caso*. Porto: Master Thesis.

- UNWTON, W. T. (2015). *Tourism Highlights 2015 Edition*. Obtido de <http://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284416899>
- Wiersma, E. (2009). For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*.
- Wijsman, R. (2011). *What gets measured gets done: An exploration of the influence of performance measurement on organizational behavior*. Master Thesis.

## **9.ANEXOS**

## Anexo 1 – Ranking dos Grupos Hoteleiros/Entidades Management em Portugal

#	Grupos Hoteleiros	Empreendimentos Turísticos		Unidades de Alojamento		Camas	
		Número	% do Total	Número	% do Total	Número	% do Total
1	Pestana Hotels & Resorts	62	3,6%	6.953	5,3%	14.270	5,0%
2	Vila Galé Hotéis	18	1,0%	3.884	3,0%	7.866	2,8%
3	Accor Hotels	31	1,8%	3.235	2,5%	6.407	2,2%
4	Tivoli Hotels & Resorts	12	0,7%	2.477	1,9%	5.354	1,9%
5	SANA Hotels	13	0,8%	2.088	1,6%	4.105	1,4%
6	VIP Hotels	12	0,7%	2.064	1,6%	4.255	1,5%
7	Hoti Hotéis/ Meliá Hotels & Resorts	14	0,8%	1.887	1,4%	3.781	1,3%
8	InterContinental Hotels Group – IHG	9	0,5%	1.659	1,3%	3.299	1,2%
9	Dom Pedro Hotels	7	0,4%	1.399	1,1%	2.915	1,0%
10	Nau Hotels & Resorts	10	0,6%	1.344	1,0%	3.675	1,3%
11	Continental Hotels	11	0,6%	1.288	1,0%	2.641	0,9%
12	Luna Hotels and Resorts	11	0,6%	1.249	1,0%	2.678	0,9%
13	Hotéis Real	8	0,5%	1.231	0,9%	2.561	0,9%
14	HF Hotéis Fenix	7	0,4%	1.211	0,9%	2.425	0,8%
15	Inatel Turismo	16	0,9%	1.210	0,9%	2.420	0,8%
16	Mariott	5	0,3%	1.148	0,9%	2.268	0,8%
17	Porto Bay Hotels & Resorts	7	0,4%	1.121	0,9%	2.265	0,8%
18	Starwood Hotels & Resorts	5	0,3%	1.096	0,8%	2.530	0,9%
19	Turim Hotéis	11	0,6%	1.065	0,8%	2.530	0,9%
20	Sonae Turismo	9	0,6%	1.002	0,7%	2.483	0,9%
	<b>Subtotal</b>	278	16,1%	38.661	29,5%	80.826	28,2%
	<b>Outros Grupos Hoteleiros</b>	422	24,4%	43.542	33,3%	95.824	33,4%
	<b>Independentes</b>	1.029	59,5%	48.763	37,2%	109.989	38,4%
	<b>Total</b>	1.729	100%	130.916	100%	286.639	100%

## Anexo 2 – Exemplo de plano de contas USALI

<b>Conta Poc</b>	<b>Descrição</b>
<b>911</b>	<b>DEP.OPERACIONAIS</b>
<b>9111</b>	<b>DEPARTAMENTO ALOJAMENTO</b>
91111	Vendas
91113	Custos c/ Pessoal
91114	Out.Custos Dept.
<b>9112</b>	<b>DEPT.ALIMENTACAO E BEBIDAS</b>
91121	Vendas
9112101	Vendas Alimentação
91122	Custo Vendas A & B
91123	Custos c/Pessoal
91124	Out.Custos Dept.
<b>9113</b>	<b>DEPARTAMENTOS SECUNDARIOS</b>
91136	<i>Healht Club</i> / Piscina
911360	Custos c/ Pessoal
<b>9114</b>	<b>OUTRAS RECEITAS</b>
<b>912</b>	<b>DEP.AUXILIARES</b>
<b>9125</b>	<b>DEPT.ADMINISTRAT./D.GERAL</b>
91253	Custos c/ Pessoal
91254	Out.Custos Dept.
<b>9126</b>	<b>DEPT.MARKETING/ANIMACAO</b>
91263	Custos c/Pessoal
91264	Out.Custos Dept.
<b>9127</b>	<b>DEPT.AGUA/ENERGIA/COMBUSTIVEIS</b>
<b>9128</b>	<b>DEPT.MANUTENCAO/REPARACAO</b>
91283	Custos c/Pessoal
91284	Out.Custos Dept.
<b>913</b>	<b>DEP.TRANSFERIDOS</b>
9131	Refeitório Pessoal
9132	Lavandaria Hotel
<b>914</b>	<b>DESPESAS E RECEITAS CAPITAL</b>
9141	Receitas de Capital
9142	Despesas de Capital

## Anexo 3 – Plano de contas por Centros de Responsabilidade

### Plano de Contas por Centros de Responsabilidade

Código			Designação
<b>H</b>			<b>Hotel Lda</b>
<b>H1</b>			<b>Hotel 1</b>
H1	01		Alojamento
H1	02		F&B
H1	02	1	Restaurante
H1	02	2	Bar 1
H1	02	3	Bar 2
H1	02	99	Comuns a F&B
H1	03		Direção Hotel
H1	04		Parque Aquático
H1	05		SPA
H1	99		Comuns ao hotel
<b>H2</b>			<b>Hotel 2</b>
H2	01		Alojamento
H2	02		F&B
H2	02	1	Alimentação
H2	02	2	Bebidas
H2	02	99	Comuns a F&B
H2	03		Direção Hotel
H2	99		Comuns ao hotel
<b>H3</b>			<b>Hotel 3</b>
H3	01		Alojamento
H3	02		Restaurante
H3	02	1	Alimentação
H3	02	2	Bebidas
H2	02	99	Comuns a F&B
H3	03		Direção Hotel
H4	99		Comuns ao hotel
<b>H99</b>			<b>Hotel Cristal Comuns</b>
H99	01	1	Departamento Contabilidade e financeiro
H99	01	2	Departamento Comercial
H99	01	3	Departamento de Manutenção
H99	01	4	Departamento de Recursos Humanos
H99	01	5	Departamento de Aprovisionamento
H99	01	6	Administração

## Anexo 4 – Plano de contas por naturezas

### Plano de Contas por natureza

Código			Designação
<b>R</b>			<b>Hotel Rendimentos</b>
R	01	01	Rendimento de quarto
R	02	1	RD_ Alimentação
R	02	1 01	RD_Refeições
R	02	1 02	RD_ Pequeno-almoço
R	02	1 03	RD_Pensão alimentar
R	02	1 04	RD_Bar
R	02	1 05	RD_Mini Bar
R	02	1 06	RD_Room Services
R	02	1 07	RD_Outros rendimentos
R	02	1 08	RD_Refeições dos colaboradores
R	02	2	Bebidas
R	02	2 01	RB_Refeições
R	02	2 02	RB_Bar
R	02	2 03	RB_Mini- Bar
R	02	2 04	RB_Esplanada
R	02	2 05	RB_Esplanada AI
R	02	2 05	RB_Outros rendimentos
R	03	01	Massagens
R	03	02	Packs Health Club
R	03	03	Piscina
R	03	04	Outros rendimentos de Spa
R	04	01	Telefones/fax
R	04	02	Lavandaria Hóspedes
R	04	03	Aluguer de salas
R	04	04	Artigos de Loja
R	04	05	Aluguer de Cofres
R	04	06	Postais
R	04	07	Tabaco
R	04	08	Outros rendimentos
R	04	09	Despesas de <i>confirming</i> e <i>pagarés</i>
R	04	10	Cartões
R	04	11	Jogos
R	04	12	Garagem
R	04	13	Aluguer de Material
R	05	1	Receitas de entradas Parque Aquático - Diretas
<b>R</b>	<b>06</b>		<b>Rendas e outros rendimentos</b>
R	06	01	Arrendamento de espaços
R	06	02	Serviços Sociais
R	06	03	Descontos de pronto pag. Obtidos
R	06	04	Juros obtidos
R	06	05	Subsídios de exploração-EOEP
R	06	05 1	I.E.F.P.
R	06	05 2	Fundo Turismo
R	06	06	Correções Exerc. Anteriores
R	06	07	Outros rendimentos
R	06	07 1	Reembolso CTT
R	06	07 2	Indeminizações de seguros
R	06	07 3	Comissões Máquinas <i>Vending</i>

R	06	08		Royalties
R	06	09		Estudos, projetos e assistência tecnológica
R	06	10		Desempenho de cargos sociais noutras empresas
<b>C</b>				<b>Hotel Custos</b>
<b>C</b>	<b>01</b>			<b>Gastos com Pessoal</b>
C	01	01		Órgãos Sociais
C	01	01	1	Vencimentos
C	01	01	2	Subsídio de Férias
C	01	01	3	Subsídio de Natal
C	01	01	4	Subsídio de Alimentação
C	01	02		Pessoal
C	01	02	1	Vencimentos
C	01	02	2	Subsídio de Férias
C	01	02	3	Subsídio de Natal
C	01	02	4	Subsídio de Alimentação
C	01	02	5	Diuturnidades
C	01	02	6	Abono para falhas
C	01	02	7	Feridos
C	01	02	8	Folgas
C	01	02	9	Subsídio Noturno
C	01	02	10	Acréscimo Turno
C	01	03		Indeminizações
C	01	04		Encargos sociais
C	01	04	1	Enc. S/ Vencimentos – O.S.
C	01	04	2	Enc. S/ Sub. Férias – O.S.
C	01	04	3	Enc. S/ Sub. Natal – O.S.
C	01	04	4	Enc. S/ Vencimentos – Pessoal
C	01	04	5	Enc. S/ Sub. Férias – Pessoal
C	01	04	6	Enc. S/ Sub. Natal – Pessoal
C	01	04	7	Enc. S/ Remunerações -FCGT – Pessoal
C	01	05		Seguros acidentes trabalho
C	01	06		Segurança e Higiene no Trabalho
C	01	07		Recibos verdes - Extras
C	01	08		Trabalho temporário - Empresa
C	01	09		Consultoria de recursos humanos
C	01	10		Fardamentos
C	02	11		Refeições dos colaboradores
C	02	12		Sindicato
<b>C</b>	<b>02</b>			<b>Custos organizacionais</b>
C	02	1		Subcontratos
C	02	1	01	Dormidas
C	02	1	02	Autocarros
C	02	1	03	Refeições
C	02	1	04	Lavandaria
C	02	1	05	Visitas a museus
C	02	1	06	Rancho/Conjuntos Musicais/Eventos
C	02	1	07	Animação
C	02	1	08	Em regime simplificado de IRC
C	02	2		Trabalhos especializados
C	02	2	01	Serviços contratualizados
C	02	3		Publicidade
C	02	3	01	<i>OutDoors</i>
C	02	3	02	<i>Flyers</i>
C	02	3	03	Digital

C	02	3	04	Comunicação social
C	02	4		Vigilância e segurança
C	02	4	01	Guarda noturno
C	02	4	02	Sinalética
C	02	4	03	Vigilância
C	02	5		Honorários
C	02	6		Comissões
C	02	6	01	Plataformas <i>online</i>
C	02	6	02	Bancárias
C	02	6	03	Cartões de crédito
C	02	6	04	Outras comissões
C	02	7		Conservação e reparação
C	02	7	01	Instalações
C	02	7	02	Equipamentos
C	02	7	03	Equipamento administrativo
C	02	7	04	Ferramentas e utensílios
C	02	8		Serviços bancários
C	02	8	01	Contratos
C	02	8	02	Garantias
C	02	9		Jornais e revistas
C	02	10		Ferramentas e utensílios
C	02	10	01	Material de manutenção
C	02	10	02	Material de animação
C	02	11		Livros e documentação técnica
C	02	12		Material de escritório
C	02	12	01	Economato
C	02	12	02	Informático
C	02	13		Artigos de oferta
C	02	14		Automóvel 1
C	02	14	01	Gasóleo
C	02	14	02	Reparações / manutenções
C	02	15		Automóvel 2
C	02	15	01	Gasóleo
C	02	15	02	Reparações / manutenções
C	02	16		Automóvel 3
C	02	16	01	Gasóleo
C	02	16	02	Reparações / manutenções
C	02	17		Automóvel 4
C	02	17	01	Gasóleo
C	02	17	02	Reparações / manutenções
C	02	18		Automóvel 5
C	02	18	01	Gasóleo
C	02	18	02	Reparações / manutenções
C	02	19		Automóvel 6
C	02	19	01	Gasóleo
C	02	19	02	Reparações / manutenções
C	02	20		Deslocações e estadas
C	02	21		Transporte de Mercadorias
C	02	22		Transporte de Pessoal
C	02	23		Alugueres
C	02	23	01	Máquinas
C	02	23	02	Equipamentos
C	02	23	03	<i>Stands</i> de Feiras
C	02	23	04	Apartamentos

C	02	23	05	Fundo de turismo
C	02	24		Comunicação
C	02	24	01	Telefones/Internet
C	02	24	02	Tv cabo
C	02	24	03	Telemóveis
C	02	24	04	Banda Larga
C	02	25		Seguros
C	02	25	01	Seguros de Vida
C	02	25	02	Seguros Acidentes Pessoais
				Responsabilidade Civil –
C	02	25	03	Exploração/Multirriscos
C	02	25	04	Seguros Viaturas
C	02	25	05	Seguros máquinas equip.
C	02	25	06	Outros Seguros
C	02	26		Royalties
C	02	27		Contencioso e notariado
C	02	28		Despesas de representação
C	02	30		Higiene e conforto
C	02	30	01	Decoração
C	02	30	02	Análises de água
C	02	30	03	Flores
C	02	30	04	Utensílios
<b>C</b>	<b>03</b>			<b>Custo da matéria consumida</b>
C	03	1		Artigos de funcionamento corrente
C	03	2		Material escritório/Informático
C	03	3		Artigo de Uso do cliente
C	03	4		Artigo de Limpeza e Higiene
C	03	5		Artigo de Funcionamento Corrente
C	03	6		Material de Promoção
C	03	7		Material de Decoração/Animação
C	03	8		Material de Manutenção/Reparação
C	03	9		Artigos de Revenda
C	03	10		Artigo de beleza para SPA
C	03	11		Tabaco
C	03	11		Tara e Vasilhame
<b>C</b>	<b>04</b>			<b>Custos Vendas F&amp;B</b>
C	04	1		Custo Vendas Alimentação
C	04	1	1	GA - Pequeno-Almoço
C	04	1	2	GA_Restaurante
C	04	1	3	GA_Bar Restaurante
C	04	1	4	GA_Mini-bares
C	04	1	5	GA_Esplanada
C	04	1	6	GA_Esplanada AI
C	04	2		Custo Vendas Bebidas
C	04	2	1	GB-Pequeno-Almoço
C	04	2	2	GB-Restaurante
C	04	2	3	GB-Bar Restaurante
C	04	2	4	GB-Mini-bares
C	04	2	5	GB-Esplanada
<b>C</b>	<b>05</b>			<b>Custos com energia</b>
C	05	1		Gás
C	05	2		Gasóleo
C	05	2	1	Gasóleo-Viaturas
C	05	2	2	Gasóleo-Aquecimento

C	05	3		Energia
C	05	4		Água
<b>C</b>	<b>06</b>			<b>Despesas de financiamento e impostos</b>
<b>C</b>	<b>06</b>	<b>01</b>		<b>Impostos e outras taxas</b>
C	06	01	1	Imposto municipal sobre Imóveis (IMI)
C	06	01	2	Imposto de selo
C	06	01	3	Imposto único de circulação (IUC)
C	06	01	4	Imposto sobre valor acrescentado (IVA)
C	06	01	5	Taxas
C	06	01	99	Outros Impostos
<b>C</b>	<b>06</b>	<b>02</b>		<b>Custos com financiamentos</b>
C	06	02	1	Juros de financiamentos
C	06	02	2	Juros de mora
C	06	02	3	Juros de Leasings
C	06	02	4	Descontos de pronto pag. Concedidos
C	06	02	5	Outros custos de financiamentos
<b>C</b>	<b>06</b>	<b>03</b>		<b>Custos Extraordinários</b>
C	06	03	1	Donativos
C	06	03	2	Dívidas incobráveis
C	06	03	3	Multas Fiscais
C	06	03	4	Multas não fiscais
C	06	03	5	Quotizações
C	06	03	6	Correções Exerc. Anteriores
C	06	03	7	<i>Rappel</i>
C	06	03	8	Out. Custos Perd. Extraord.
<b>C</b>	<b>07</b>			<b>Depreciações</b>
C	07	01		Edifícios e outras construções
C	07	02		Equipamento básico
C	07	03		Equipamento transporte
C	07	04		Ferramentas e utensílios
C	07	05		Equipamento administrativo
C	07	06		Outras depreciações

## Anexo 5 – Demonstração de resultados da Empresa

Demonstração dos Resultados por Naturezas -  
(modelo para ME) do período findo em 30-06-  
2015  
(montantes em euros)

Hotel.Lda

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		Jun 2015	Fev 2015
Vendas e serviços prestados		2.150.709,02	
Subsídios à exploração		10.308,11	
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		(492.487,62)	
Fornecimentos e serviços externos		(415.311,23)	
Gastos com o pessoal		(524.166,81)	
Outros rendimentos e ganhos		12.984,69	
Outros gastos e perdas		(31.621,61)	
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>		<b>710.414,55</b>	
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		(135.615,94)	
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		<b>574.798,61</b>	
Gasto líquido de financiamento		(203.552,76)	
<b>Resultado antes de impostos</b>		<b>371.245,85</b>	
Imposto sobre o rendimento do período		(13.830,26)	
<b>Resultado líquido do período</b>		<b>357.415,59</b>	

## Anexo 6 – Demonstrações Financeiras pretendidas

### Demonstração Financeira da Empresa

	Hotel 1	Hotel 2	Hotel 3	Comuns	Total
<b>Rendimentos</b>					
Vendas					
Prestação de serviços					
<b>Custos</b>					
Custo da Materia consumida					
Fornecimentos e serviços externos					
Subcontratos					
Serviços especializados					
Materiais					
Energia e Fluidos					
Deslocações, estadas e transportes					
Serviços diversos					
Gastos com o pessoal					
Gastos de depreciação e amortização					
Gastos de financiamento					
Outros gastos e perdas					
<b>Margem de contribuição</b>					
Ativo Económico					
<b>Margem de contribuição Residual</b>					

**Demonstração Financeira do Hotel 1**

	<b>Alojamento</b>	<b>Food &amp; Beverages</b>	<b>SPA</b>	<b>Parque Aquático</b>	<b>Direção Hotel</b>	<b>Comuns</b>	<b>Total</b>
<b>Rendimentos</b>							
Vendas							
Prestação de serviços							
<b>Custos</b>							
Custo da Materia consumida							
Fornecimentos e serviços externos							
Subcontratos							
Serviços especializados							
Materiais							
Energia e Fluidos							
Deslocações, estadas e transportes							
Serviços diversos							
Gastos com o pessoal							
Gastos de depreciação e amortização							
<b>Margem de contribuição</b>							
Ativo econômico							
<b>Margem de contribuição residual</b>							

<b>Demonstração Financeira Alojamento</b>	€
<b>Rendimentos</b>	
Rendimento de quarto	
<b>Custos</b>	
<b>Pessoal</b>	
Custos com pessoal	
<b>Serviços Externos</b>	
Subcontratos	
Trabalhos especializados	
Publicidade	
Vigilância e segurança	
Comissões	
Conservação e reparação	
Serviços bancários	
Jornais e revistas	
Material de escritório	
Higiene e conforto	
Comunicação	
Energia e Fluidos	
<b>Matéria consumida</b>	
Artigos de funcionamento corrente	
Material escritório/Informático	
Artigo de Uso do cliente	
Artigo de Limpeza e Higiene	
Material de Promoção	
Material de Decoração/Animação	
Material de Manutenção/Reparação	
Artigos de Revenda	
<b>Depreciações</b>	
Edifícios e outras construções	
Equipamento básico	
Equipamento transporte	
Ferramentas e utensílios	
Equipamento administrativo	
Outras depreciações	
<b>Margem de contribuição</b>	

## Anexo 7 – Quadros de simulação de lançamentos

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>C</b>	7211- Prest. Serv.	H201- Alojamento	R0101 - Rendimento de quarto	116 931,80 €
	7211- Prest. Serv.	H20201 – Alimentação	R02102 - RD_Pequeno-almoço	8 450,83 €
	7211- Prest. Serv.	H20201 – Alimentação	R02103 - RD_Pensão alimentar	1 393,71 €
	7213- Prest. Serv.	H20201 – Alimentação	R02104 - RD_Bar	9,76 €
	7213- Prest. Serv.	H20201 – Alimentação	R02101 – RD_Refeições	38 587,62 €
	7213- Prest. Serv.	H20201 – Alimentação	R02105 - RD_Minu Bar	1,58 €
	7213- Prest. Serv.	H2022- Bebidas	R02202 – RB_Bar	94,39 €
	7213- Prest. Serv.	H2022- Bebidas	R02201 – RB_Refeições	4 690,51 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0401 – Telefones/fax	8,99 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0405 – Aluguer de Cofres	2,56 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0408 - Outros rendimentos	3 099,12 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0403 - Aluguer de salas	187,50 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0404 - Artigos de Loja	94,52 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0411 – Jogos	225,98 €
	7213- Prest. Serv.	H203 - Direção Hotel	R0402 - Lavandaria Hóspedes	204,17 €
	71112 - Vendas	H203 - Direção Hotel	R0409 - Despesas de confirming	6 738,20 €
	71112 - Vendas	H203 - Direção Hotel	R0410 - Cartões	150,00 €
	71112 - Vendas	H203 - Direção Hotel	R0407 – Tabaco	844,88 €
<b>D</b>	12 – Transferência	-----	Recebimento de vendas	181 716,11 €

	Contabilidade Financeira	Dimensões	Naturezas	Valor (€)
		Estrutura		
<b>D</b>	63201	H201- Alojamento	C01021 – Vencimentos	21 977,33 €
	63201	H202 – F&B	C01021 – Vencimentos	19 785,82 €
	63201	H203 - Direção Hotel	C01021 – Vencimentos	3 682,85 €
	63201	H299 – Comuns ao hotel	C01021 – Vencimentos	2 681,25 €
	63202	H201- Alojamento	C01022 – Subsídio de férias	1 831,45 €
	63202	H202 – F&B	C01022 – Subsídio de férias	1 648,81 €
	63202	H203 - Direção Hotel	C01022 – Subsídio de férias	306,90 €
	63202	H299 – Comuns ao hotel	C01022 – Subsídio de férias	223,45 €
	63203	H201- Alojamento	C01022 – Subsídio de natal	1 831,45 €
	63203	H202 – F&B	C01022 – Subsídio de natal	1 648,81 €
	63203	H203 - Direção Hotel	C01022 – Subsídio de natal	306,90 €
	63203	H299 – Comuns ao hotel	C01022 – Subsídio de natal	223,45 €
	63204	H201- Alojamento	C01024 - Subsídio de Alimentação	2 321,33 €
	63204	H202 – F&B	C01024 - Subsídio de Alimentação	1 358,55 €
	63204	H203 - Direção Hotel	C01024 - Subsídio de Alimentação	273,15 €
	63204	H299 – Comuns ao hotel	C01024 - Subsídio de Alimentação	222,75 €
	63205	H201- Alojamento	C01025 – Diuturnidades	66,00 €
	63205	H202 – F&B	C01025 – Diuturnidades	49,50 €
	63205	H203 - Direção Hotel	C01025 – Diuturnidades	24,75 €
	63206	H201- Alojamento	C01026 - Abono para Falhas	875,66 €
	63206	H203 - Direção Hotel	C01026 - Abono para Falhas	62,25 €
	63207	H201- Alojamento	C01027 – Feriados	2 648,73 €
	63207	H202 – F&B	C01027 – Feriados	811,20 €
	63209	H201- Alojamento	C01029 - Subsídio Noturno	1 534,65 €
	6352	H201- Alojamento	C01044 -Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	6 760,33 €
	6352	H202 – F&B	C01044 -Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	5 686,76 €

	6352	H203 - Direção Hotel	C01044 -Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	1 026,33 €
	6352	H299 – Comuns ao hotel	C01044 -Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	742,93 €
	6361	H201- Alojamento	Seguros Acidentes Trabalho	191,27 €
	6361	H202 – F&B	Seguros Acidentes Trabalho	152,84 €
	6361	H203 - Direção Hotel	Seguros Acidentes Trabalho	20,54 €
	6361	H299 – Comuns ao hotel	Seguros Acidentes Trabalho	20,49 €
<b>C</b>	12 – Transferência	-----	Pagamento de salários	80 998,48 €

	Contabilidade Financeira	Dimensões		Naturezas	Valor (€)
		Estrutura			
<b>D</b>	621	H201- Alojamento		C02105 – Subcontratos visitas	1 314,44 €
	621	H99012 – Dep. Comercial		C02102 – Subcontratos Autocarros	207,02 €
	6221	H299 – Comuns ao Hotel		C02201 – Serviços Especializados	2 672,51 €
	6221	H99013- Dep. Manutenção		C02201 – Serviços Especializados	34,69 €
	6222	H299 – Comuns ao Hotel		C023 – Publicidade	220,57 €
	6223	H299 – Comuns ao Hotel		C024 – Segurança	270,00 €
	6225	H201- Alojamento		C026 – Comissões	2 318,18 €
	6225	H299 – Comuns ao Hotel		C026 – Comissões	3 659,27 €
	6226	H201- Alojamento		C027 – Conservação e reparação	359,97 €
	6226	H99011 – Dep. Contabilidade		C027 – Conservação e reparação	1 272,98 €
	6226	H99012 – Dep. Comercial		C027 – Conservação e reparação	199,44 €
	6226	H99013 – Dep. Manutenção		C027 – Conservação e reparação	2 351,53 €
	6229	H201- Alojamento		C029 – Jornais e revistas	74,18 €
	6231	H201- Alojamento		C0210 – Ferramentas e utensílios	545,85 €
	6231	H202 - Food & Beverages		C0210 – Ferramentas e utensílios	66,69 €
	6231	H99011 – Dep. Contabilidade		C0210 – Ferramentas e utensílios	240,44 €
	6231	H99013 – Dep. Manutenção		C0210 – Ferramentas e utensílios	1 100,28 €
	6231	H299 – Comuns ao Hotel		C0210 – Ferramentas e utensílios	617,84 €
	6233	H99011 – Dep. Contabilidade		C0212 - Material de Escritório	165,91 €
	6233	H99012 – Dep. Comercial		C0212 - Material de Escritório	11,41 €
	6241	H299 - Comuns ao Hotel 2		C053 - Energia	11 717,94 €
	6242	H299 - Comuns ao Hotel 2		C054 -Combustíveis	7 147,76 €
	6243	H299 - Comuns ao Hotel 2		C054 - Água	3 347,96 €
	6251	H99012 -Dep. Comercial		C0220 - Deslocações e Estadas	3 819,62 €
	6253	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0221 - Transporte de Mercadorias	42,94 €
	6261	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0223 - Alugueres	19 388,99 €
6262	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0224 - Comunicação	4 447,08 €	
6263	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0224 - Seguros	1 960,42 €	
6265	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0224 - Contencioso	54,00 €	
6267	H299 - Comuns ao Hotel 2		C0230 - Higiene e conforto	317,03 €	
6267	H99- Dep. Contabilidade		C0230 - Higiene e conforto	20,52 €	
6267	H99012 -Dep. Comercial		C0230 - Higiene e conforto	72,44 €	
<b>C</b>	12 – Transferência	-----	Pagamento de serviços	70 039,90 €	

## Anexo 8 – Quadros para o preenchimento da DF do hotel

<b>Demonstração Financeira F&amp;B</b>	€
<b>Rendimentos</b>	<b>53 228,40 €</b>
RA_Refeições	38 587,62 €
RA_Pequeno almoço	8 450,83 €
RA_Pensão alimentar	1 393,71 €
RA_Mini Bar	1,58 €
RA_Bar	9,76 €
RB_Refeições	4 690,51 €
RB_Bar	94,39 €
<b>Custos</b>	<b>71 019,79 €</b>
<b>Pessoal</b>	<b>31 142,29 €</b>
Vencimentos	19 785,82 €
Subsídio de Férias	1 648,81 €
Subsídio de Natal	1 648,81 €
Subsídio de Alimentação	1 358,55 €
Diuturnidades	49,50 €
Abono para falhas	0,00 €
Feridos	811,20 €
Subsídio Noturno	0,00 €
Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	5 686,76 €
Seguros Acidentes Trabalho	152,84 €
<b>Matéria consumida</b>	<b>36 958,80 €</b>
<i>Alimentação</i>	33 636,44 €
GA - Pequeno-Almoço	5 868,88 €
GA_Restaurante	27 760,78 €
GA_Bar Restaurante	6,78 €
GA_Mini-bares	0,00 €
<i>Bebidas</i>	3 322,36 €
GB-Pequeno-Almoço	0,00 €
GB-Restaurante	3 256,83 €
GB-Bar Restaurante	65,54 €
GB-Bar	0,00 €
<b>Serviços Externos</b>	<b>66,69 €</b>
Ferramentas e Utensílios	66,69 €
<b>Depreciações</b>	<b>2 852,00 €</b>
Edifícios e outras construções	2 099,75 €
Equipamento básico	713,01 €
Equipamento transporte	0,00 €
Equipamento administrativo	15,20 €
Outras depreciações	24,05 €
<b>Margem de contribuição</b>	<b>-17 791,39 €</b>

<b>Demonstração Financeira Direção de Hotel</b>	€
<b>Rendimentos</b>	<b>11 555,92 €</b>
Telefones/fax	8,99 €
Aluguer de Cofres	2,56 €
Lavandaria Hóspedes	204,17 €
Artigos de Loja	94,52 €
Aluguer de salas	187,50 €
Jogos	225,98 €
Outros rendimentos	3 099,12 €
Despesas de Confirming	6 738,20 €
Cartões	150,00 €
Tabaco	844,88 €
<b>Custos</b>	<b>7 129,67 €</b>
<b>Pessoal</b>	<b>5 703,67 €</b>
Vencimentos	3 682,85 €
Subsídio de Férias	306,90 €
Subsídio de Natal	306,90 €
Subsídio de Alimentação	273,15 €
Abono para falhas	62,30 €
Diuturnidades	24,75 €
Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	1 026,33 €
Seguros Acidentes Trabalho	20,49 €
<b>Serviços Externos</b>	<b>0,00 €</b>
<b>Depreciações</b>	<b>1 426,00 €</b>
Edifícios e outras construções	1 049,87 €
Equipamento básico	356,51 €
Equipamento transporte	0,00 €
Equipamento administrativo	7,60 €
Outras depreciações	12,02 €
<b>Margem de contribuição</b>	<b>4 426,25 €</b>
Ativo Económico	19 143,15 €
<b>Margem de Contribuição Residual</b>	<b>-14 716,90 €</b>

<b>Demonstração Financeira Comuns</b>	€
<b>Custos</b>	
<b>Pessoal</b>	<b>4 114,32 €</b>
Vencimentos	2 681,25 €
Subsídio de Férias	223,45 €
Subsídio de Natal	223,45 €
Subsídio de Alimentação	222,75 €
Diuturnidades	0,00 €
Enc. S/ Vencimentos – Pessoal	742,93 €
Seguros Acidentes Trabalho	20,49 €
<b>Matéria consumida</b>	<b>3 869,81 €</b>
Artigo de Limpeza e Higiene	2 623,73 €
Material de Decoração/Animação	1 246,08 €
<b>Serviços Externos</b>	<b>55 864,31 €</b>
Subcontratos	0,00 €
Trabalhos especializados	2 672,51 €
Publicidade	220,57 €
Comissões	3 659,27 €
Reparação e conservação	0,00 €
Vigilância e segurança	270,00 €
Serviços bancários	0,00 €
Ferramentas e Utensílios	617,84 €
Material de escritório	0,00 €
Deslocações e Estadas	42,94 €
Alugueres	19 388,99 €
Comunicação	4 447,08 €
Seguros	1 960,42 €
Contencioso	54,00 €
Higiene e conforto	317,03 €
Energia e Fluidos	22 213,66 €
Eletricidade	11 717,94 €
Combustíveis	7 147,76 €
Água	3 347,96 €
<b>Depreciações</b>	<b>950,67 €</b>
Edifícios e outras construções	699,92 €
Equipamento básico	237,67 €
Equipamento transporte	0,00 €
Equipamento administrativo	5,07 €
Outras depreciações	8,02 €
<b>Margem de contribuição</b>	<b>64 799,11 €</b>

## Anexo 9 – Demonstração financeira Hotel 1 e Hotel 3

### Demonstração Financeira do Hotel 1

	Alojamento	F&B	SPA	Parque Aquático	Direção Hotel	Comuns	Total
<b>Rendimentos</b>	1 439 014,79 €	116 231,45 €	4 102,23 €	89 234,24 €	10 085,81 €	0,00 €	1 658 668,52 €
Prestação de serviços	1 439 014,79 €	116 231,45 €	4 102,23 €	89 234,24 €	10 037,31 €	0,00 €	1 658 620,02 €
Vendas	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	48,50 €	0,00 €	48,50 €
<b>Custos</b>	160 080,40 €	516 569,84 €	16 512,77 €	49 317,99 €	26 689,56 €	229 194,42 €	998 364,98 €
Custo da Mercadoria Vendida	3 927,30 €	337 352,58 €	1 785,14 €	16 681,47 €	0,00 €	20 069,53 €	379 816,01 €
Fornecimentos e serviços externos	35 928,35 €	6 831,52 €	735,17 €	0,00 €	2 426,25 €	180 913,19 €	226 834,48 €
Subcontratos	3 224,61 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	157,79 €	3 382,40 €
Serviços especializados	26 283,41 €	2 750,15 €	735,17 €	0,00 €	2 426,25 €	21 834,22 €	54 029,20 €
Materiais	6 420,33 €	1 797,62 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2 321,36 €	10 539,31 €
Energia e Fluidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	113 578,15 €	113 578,15 €
Deslocações, estadas e transportes	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	161,20 €	161,20 €
Serviços diversos	0,00 €	2 283,75 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	42 860,47 €	45 144,22 €
Gastos com o pessoal	89 889,50 €	150 717,71 €	5 325,25 €	15 302,09 €	19 929,70 €	23 878,10 €	305 042,35 €
Gastos de depreciação e amortização	30 335,25 €	21 668,04 €	8 667,21 €	17 334,43 €	4 333,61 €	4 333,61 €	86 672,15 €
<b>Margem de contribuição</b>	1 278 934,39 €	-400 338,39 €	-12 410,54 €	39 916,25 €	-16 603,75 €	-229 194,42 €	660 303,54 €
Custo do Ativo económico	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	174 522,18 €	0,00 €	174 522,18 €
<b>Margem de contribuição residual</b>	1 278 934,39 €	-400 338,39 €	-12 410,54 €	39 916,25 €	-191 125,93 €	-229 194,42 €	485 781,35 €
<b>Ativo económico</b>					<b>3 338 398,75 €</b>		
Inventários médios					31 577,64 €		
Crédito médio a clientes					180 747,15 €		
Estado e outros entes públicos (a pagar)					487 906,46 €		
Crédito médio a fornecedores					281 248,88 €		
Estado e outros entes públicos (a receber)					19 117,32 €		
Necessidades de Fundo de Maneio					399 865,06 €		
Ativo fixo bruto					3 025 205,84 €		
(Depreciações Acumuladas)					86 672,15 €		
Ativo fixo líquido médio					2 938 533,69 €		

**Demonstração Financeira do Hotel 3**

	<b>Alojamento</b>	<b>F&amp;B</b>	<b>Direção Hotel</b>	<b>Comuns</b>	<b>Total</b>
<b>Rendimentos</b>	249 885,09 €	53 128,67 €	7 310,68 €	0,00 €	310 324,40 €
Vendas	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Prestação de serviços	249 885,09 €	53 128,67 €	7 310,68 €	0,00 €	310 324,40 €
<b>Custos</b>	56 125,56 €	97 821,94 €	13 552,70 €	70 084,11 €	237 583,91 €
Custo da Matéria Consumida	6 608,65 €	63 116,13 €	0,00 €	1 335,94 €	71 060,72 €
Fornecimentos e serviços externos	3 932,00 €	170,25 €	1 226,25 €	62 437,12 €	67 765,62 €
Subcontratos	185,62 €	0,00 €	0,00 €	905,73 €	1 091,35 €
Serviços especializados	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2 972,55 €	2 972,55 €
Comissões	3 456,96 €	0,00 €	1 226,25 €	6 792,79 €	11 476,00 €
Reparação e conservação	51,80 €	0,00 €	0,00 €	2 324,66 €	2 376,46 €
Materiais	237,62 €	170,25 €	0,00 €	447,70 €	855,57 €
Energia e Fluidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	25 177,11 €	25 177,11 €
Deslocações, estadas e transportes	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2 312,43 €	2 312,43 €
Serviços diversos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	21 504,15 €	21 504,15 €
Gastos com o pessoal	38 304,37 €	29 681,87 €	9 899,60 €	4 693,15 €	82 578,99 €
Gastos de depreciação e amortização	7 280,54 €	4 853,69 €	2 426,85 €	1 617,90 €	16 178,98 €
<b>Margem de contribuição</b>	193 759,53 €	-44 693,27 €	-6 242,02 €	-70 084,11 €	72 740,49 €
Custo do Ativo económico	0,00 €	0,00 €	32 575,89 €	0,00 €	32 575,89 €
<b>Margem de contribuição residual</b>	193 759,53 €	-44 693,27 €	-38 817,91 €	-70 084,11 €	40 164,60 €
<b>Ativo económico</b>			<b>623 137,43 €</b>		
Inventários médios			5 907,94 €		
Crédito médio a clientes			33 816,43 €		
Estado e outros entes públicos (a pagar)			91 076,89 €		
Crédito médio a fornecedores			52 619,55 €		
Estado e outros entes públicos (a receber)			3 576,71 €		
Necessidades de Fundo de Maneio			74 605,01 €		
Ativo fixo bruto			564 711,40 €		
(Depreciações Acumuladas)			16 178,98 €		
Ativo fixo líquido médio			548 532,42 €		